

Regeringens proposition 1995/96:58

EG:s andra förenklingsdirektiv och den
svenska mervärdesbeskattningen

Prop.
1995/96:58

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 19 oktober 1995

Ingvar Carlsson

Göran Persson

(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås ändringar i mervärdesskattelagen med anledning av EG:s andra förenklingsdirektiv. Ändringarna avser huvudsakligen en förenklad beskattning av kedjetransaktioner med råvaror placerade i skatteupplag. Vidare föreslås ändringar i fråga om beskattningsland för inhemska transporttjänster som har direkt samband med gemenskapsinterna varutransporter samt i fråga om beskattningsland för arbeten på lös egendom som berör parter i olika medlemsländer. Slutligen föreslås vissa justeringar avseende beskattningsunderlaget vid import samt vissa preciseringar i reglerna om skattefri varuförsäljning till resenärer från tredje land.

Direktivet skall vara genomfört i den svenska mervärdesskattelagstiftningen den 1 januari 1996.

I propositionen föreslås även mervärdesskattefrihet för EG-institutioner i vissa fall. Härutöver föreslås vissa ändringar av i huvudsak teknisk natur.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut.....	4
2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	5
3	Ärendet och dess beredning.....	23
4	Skatteupplag.....	24
	4.1 Sjätte direktivet.....	24
	4.2 Andra förenklingsdirektivet.....	25
	4.3 Genomförandet av förenklingsdirektivet	28
5	Beskattningsland för omsättning av vissa varutransport- tjänster och för arbete på lös egendom	34
	5.1 Bakgrund	34
	5.2 Genomförandet av förenklingsdirektivet	35
6	Arbetsbeting.....	36
	6.1 Sjätte direktivet.....	36
	6.2 Andra förenklingsdirektivet.....	37
	6.3 Genomförandet av förenklingsdirektivet	38
7	Beskattningsunderlaget vid import.....	38
	7.1 Sjätte direktivet.....	38
	7.2 Andra förenklingsdirektivet.....	39
	7.3 Genomförandet av förenklingsdirektivet	39
8	Återbetalning av mervärdesskatt till resenärer från ett land utanför EG.....	40
	8.1 Sjätte direktivet.....	40
	8.2 Andra förenklingsdirektivet.....	40
	8.3 Genomförandet av förenklingsdirektivet	41
9	Ikraftträdande av lagändringarna föranledda av andra förenklingsdirektivet.....	43
10	Mervärdesskattefrihet för EG-institutioner.....	44
11	Övrigt	46
12	Statsfinansiella effekter	47
13	Författningskommentar.....	47

Bilaga 1	Förteckning över remissinstanserna.....	55
Bilaga 2	Lagrådets yttrande.....	56
Bilaga 3	Förteckning över åberopade EG-direktiv	57
Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 19 oktober 1995		58
Rättsdatablad		59

I Förslag till riksdagsbeslut

Regeringen föreslår att riksdagen
antar regeringens förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

2 Förslag till lag om ändring i mervärdes- skattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)²

dels att 2 a kap. 8 §, 10 a kap. och 13 kap. 27 § skall upphöra att gälla,

dels att 1 kap. 2 §, 2 kap. 1 §, 2 a kap. 2 och 7 §§, 3 kap. 21, 30 a och 30 d §§, 5 kap. 5, 5 a, 6, 6 a, och 9 §§, 7 kap. 8 §, 8 kap. 2 §,

9 a kap. 8 och 18 §§, 10 kap. 6 och 11 §§, 11 kap. 5 a §, 12 kap. 2 §, 15 kap. 1 § samt 20 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 3 kap. 1 a, 21 a och 32 §§ samt 5 kap. 6 b §, samt närmast före 3 kap. 32 § en ny rubrik av följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas ett nytt kapitel, 9 c, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

I kap.

2 §³

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 4 och 7 §§, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar tjänsten,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor: den som är skyldig att betala skatt enligt 10 § tullagen (1994:1550) för den importerade varan.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap. och 9 kap.

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar tjänsten,

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

2 kap.

¹Jfr rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt - Tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT nr L 102, 5.5.1995, s. 18, Celex 395L0007).

²Senaste lydelse av 2 a kap. 8 § 1994:1798.

10 a kap. lydelse enligt SFS 1995:700.

Senaste lydelse av 13 kap. 27 § 1994:1798.

³Senaste lydelse 1994:1798.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

I §⁴

Med *omsättning av vara* förstås

- | | |
|---|---|
| 1. att en vara överläts mot ersättning, | 1. att en vara överläts mot ersättning, |
| 2. att en vara på beställning tillverkas och överläts mot ersättning, även om förvärvaren tillhandahållit en väsentlig del av materialet för tillverkningen (arbetsbeting), eller | eller |
| 3. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§. | |

2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§.

Med *omsättning av tjänst* förstås

1. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller
2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt någon av 4–8 §§.

2 a kap.

2 §⁵

Med gemenskapsinternt förvärv förstås

- | | |
|--|--|
| 1. att någon under de förutsättningar som anges i 3–5 §§ mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någons räkning till Sverige från ett annat EG-land, | |
| 2. att någon under de förutsättningar som anges i 6 § mot ersättning förvärvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någons räkning till ett annat EG-land från Sverige eller ett annat EG-land, | |
| 3. att någon under de förutsättningar som anges i 7 § första stycket för över en vara från en verksamhet i ett annat EG-land till Sverige, om inget annat följer av 7 § andra stycket och 8 §, eller | 3. att någon under de förutsättningar som anges i 7 § första stycket för över en vara från en verksamhet i ett annat EG-land till Sverige, om inget annat följer av 7 § andra stycket, eller |
| 4. att någon i de fall som anges i 9 § för över en vara från ett annat EG-land till Sverige. | |

7 §⁶

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 3, om

- den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av den som bedriver verksamheten eller för dennes räkning.

En vara skall inte anses förvärvad enligt 2 § 3, om överföringen

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,

⁴ Senaste lydelse 1994:1798.

⁵ Senaste lydelse 1994:1798.

⁶ Senaste lydelse 1994:1798.

Nuvarande lydelse

2. utgör ett led i tillhandahållandet av arbetsmaterial till den som i Sverige omsätter en vara som han skall tillverka här i landet och varan tillhandahålls på ett sätt som anges i 8 §,

3. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan,

4. görs för att den överförda varan skall användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför skall användas tillfälligt här i landet,

5. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, eller

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a §.

När någon av de förutsättningar som anges i andra stycket inte längre föreligger, skall varorna anses ha överförts enligt reglerna i första stycket.

Föreslagen lydelse

2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, *om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-land som varan ursprungligen överförts från,*

3. görs för att den överförda varan skall användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför skall användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, eller

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a §.

3 kap.

1 a §

I 9 c kap. finns särskilda bestämmelser om undantag från skatteplikt under den tid som varor är placerade i vissa lager.

21 §⁷

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,
2. fartyg för bogsering eller bärgning,
3. luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran,
4. tjänster som avser sådana fartyg eller luftfartyg, *4. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana fartyg eller luftfartyg.*
5. delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg, när varan — säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar fartyget eller luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller — förs in till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, och
6. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 5.

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.

Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte heller omsättning eller import av flodsprutor, pontonkranar, flytdockor och andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg.

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämföras luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

21 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21 §.

30 a §⁸

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någon andras räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

1. köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor,
2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson,

⁷ Senaste lydelse 1994:1798.

⁸ Lydelse enligt SFS 1995:700.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3. köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet, eller

4. köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt första stycket I från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen.

30 d §⁹

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska företagare om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

Från skatteplikt undantas även gemenskapsinterna förvärv som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning skulle föreligga enligt 10 kap. 6 och 7 §§.

I 10 a kap. finns särskilda bestämmelser om undantag från skatteplikt för viss omsättning till utländsk företagare.

Undantag för viss omsättning i samband med import

32 §

Utgör ersättningen för en tjänst en sådan omkostnad som enligt 7 kap. 8 § andra stycket skall ingå i beskattningsunderlaget för import, är omsättningen av tjänsten undantagen från skatteplikt.

5 kap.
5 §¹⁰

⁹ Lydelse enligt SFS 1995:700. Ändringen innebär att tredje stycket upphävs.

¹⁰ Senaste lydelse 1994:1798.

Nuvarande lydelse

En transporttjänst är omsatt inom landet, om den utförs i Sverige. En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land skall dock anses i sin helhet omsatt utomlands, om transporten sker direkt till eller från utlandet och inget annat följer av 5 a § första stycket.

Befordran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) skall anses som en omsättning inom landet.

Förmedling av en transporttjänst enligt första stycket är omsatt inom landet, om transporttjänsten är omsatt inom landet och inget annat följer av 5 a § andra stycket.

Föreslagen lydelse

En transporttjänst är omsatt inom landet, om den utförs i Sverige *och inget annat följer av 5 a § första stycket*. En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land skall dock anses i sin helhet omsatt utomlands, om transporten sker direkt till eller från utlandet och inget annat följer av 5 a § första stycket.

5 a §¹¹

En transporttjänst som avser en varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land, skall anses omsatt i Sverige, om

En transporttjänst som avser en varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land *eller som har ett direkt samband med en sådan varutransport och som påbörjas och avslutas i samma EG-land*, skall anses omsatt i Sverige, om

1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och köparen har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn av en sådan varutransporttjänst som anges i första stycket skall anses vara omsatt inom landet, om

1. transporten påbörjas här i landet och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. transporten påbörjas i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

6 §¹²

Om inget annat följer av 6 a § är tjänster omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser:

Om inget annat följer av 6 a *eller 6 b* § är tjänster omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser:

1. kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, undervisning, vetenskap och liknande verksamhet, däri inbegripen verksamhet som arrangör och andra med en i denna punkt angiven verksamhet förbundna åtgärder,

2. omhändertagande, lastning och lossning av gods och andra liknande tjänster som tillhandahålls som ett led i en varutransport,

3. värdering av varor som är lös egendom, och

¹¹ Senaste lydelse 1994:1798.

¹² Senaste lydelse 1994:1798.

4. arbeten på varor som avses i 3, däri inbegripet kontroll eller analys av sådana varor.

Förmedling av sådana tjänster som avses i första stycket omfattas av bestämmelserna i 8 §.

6 a §¹³

Om en tjänst som anges i 6 § första stycket 2 tillhandahålls som ett led i en varutransport som *påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land*, skall tjänsten anses omsatt i Sverige, om

Om en tjänst som anges i 6 § första stycket 2 tillhandahålls som ett led i en varutransport som *avses i 5 a §*, skall tjänsten anses omsatt i Sverige, om

1. tjänsten utförs här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

Förmedling som görs för någon annans räkning i dennes namn av en sådan tjänst som anges i första stycket skall anses vara omsatt inom landet, om

1. den förmedlade tjänsten utförs i Sverige och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. den förmedlade tjänsten utförs i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat förmedlingstjänsten under angivande av registreringsnumret.

6 b §

En tjänst som anges i 6 § första stycket 3 eller 4 skall anses omsatt i Sverige, om

1. tjänsten utförs här i landet och varorna sedan tjänsten utförts har transporterats ut ur landet samt förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. tjänsten har utförts i ett annat EG-land varifrån varorna transporterats ut och köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat tjänsten under angivande av registreringsnumret.

9 §¹⁴

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,

¹³ Senaste lydelse 1994:1798.

¹⁴ Senaste lydelse 1994:1798.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2. direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare,

3. en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG,

4. varan levereras i en *frihamn* och varan inte är avsedd att användas i *frihamnen*,

4. varan är en *gemenskapsvara*, som levereras i en *frizon* eller i ett *frilager* och varan inte är avsedd att användas i *frizonen* eller *frilagret*,

5 a. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg,

5 b. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

5 c. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,

6. varan levereras för försäljning i exportbutik enligt 45 § tullagen (1994:1550),

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är införd i exportvagnförteckning,

8. varan levereras för en sådan utländsk företagares räkning som inte är skattskyldig för omsättningen och leveransen görs inom ramen för ett garantiåtagande som företagen gjort, eller

9. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG.

9. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land, under förutsättning att

a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

b. säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättningen och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

Om en *vara* levereras för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge och leveransen görs i en *frihamn* eller till fartyget, gäller första stycket endast om varan består av spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfym, kosmetiska preparat, toalettmedel eller choklad- eller konfektyrvaror.

Om en *gemenskapsvara* levereras för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge och leveransen görs i en *frizon* eller i ett *frilager* eller till fartyget, gäller första stycket endast om varan består av spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfym, kosmetiska preparat, toalettmedel eller choklad- eller konfektyrvaror.

7 kap.

8 §¹⁵

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans värde för tulländamål, bestämt *i enlighet med gällande regler inom Europeiska gemenskapen* (rådets förordning nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen), med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut av tullverket med anledning av införseln. Sådant tillägg skall inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

I beskattningsunderlaget skall även ingå frakt- och försäkringskostnader och andra sådana *tillfälliga kostnader* som *uppstår* fram till första bestämmelseorten här i landet.

Beskattningsunderlaget vid import utgörs av varans värde för tulländamål, bestämt *enligt* rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt denna lag, som tas ut av tullverket med anledning av införseln. Sådant tillägg skall inte göras i fall då tullen, skatterna eller avgifterna ingår i varans värde.

I beskattningsunderlaget skall även ingå frakt- och försäkringskostnader och andra sådana *omkostnader* som *uppkommer* fram till första bestämmelseorten här i landet. *Är det vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde känt att varan skall transporteras till någon annan bestämmelseort här i landet eller till någon bestämmelseort i ett annat EG-land, skall också omkostnaderna fram till den orten ingå i beskattningsunderlaget.*

8 kap.

2 §¹⁶

Ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2-5 *eller om skattskyldighet föreligger för förvärvaren enligt 9 c kap. 5 §* utgörs ingående skatt av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige skall redovisa till staten.

Ingående skatt utgörs också av skatt enligt denna lag som hänför sig till

1. förvärv enligt 4 § första stycket 4 eller 9 kap. 3 § första stycket 2 och andra stycket, eller

2. import till landet.

9 a kap.

8 §¹⁷

¹⁵ Senaste lydelse 1994:1798.

¹⁶ Lydelse enligt SFS 1995:700.

¹⁷ Lydelse enligt SFS 1995:700.

Nuvarande lydelse

Med *skattskyldig återförsäljare* förstås en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Första stycket gäller även om den skattskyldiga personen handlar för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning.

Föreslagen lydelse

Första stycket gäller även om den skattskyldiga personen handlar *i eget namn* för en annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision skall betalas vid köp eller försäljning.

Bestämmelserna i 3 kap. 30 a § första stycket *samt 5 kap. 2 § första stycket 4, andra och tredje styckena* tillämpas inte på omsättning som beskattas enligt detta kapitel.

18 §¹⁸

Bestämmelserna i 3 kap. 30 a § första stycket tillämpas inte på omsättning som beskattas enligt detta kapitel.

Bestämmelserna i 5 kap. 2 § första stycket 4, andra och tredje styckena tillämpas inte i fråga om omsättning som i ett annat EG-land beskattas i enlighet med regler motsvarande dem som anges i detta kapitel.

9 c kap. Särskilt om varor i vissa lager

1 §

Från skatteplikt undantas, om inte annat följer av andra stycket

1. omsättning och import av varor som anges i 9 §, om de är avsedda att placeras i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 §,

2. omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1,

3. omsättning av icke-gemenskapsvaror och av tjänster, som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager under den tid varorna är placerade där, och

4. omsättning av varor som anges i 9 § och av tjänster, som görs i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 § under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.

Skattefrihet enligt första stycket gäller endast under förutsättning att omsättningen eller importen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning.

Vad som i första och andra styckena sägs om omsättning av varor gäller även vid gemenskapsinterna förvärv av varorna.

¹⁸ Lydelse enligt SFS 1995:700.

2 §

Med tillfälligt lager, tullager, frizon och frilager samt med icke-gemenskapsvara förstås vad som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen avses med dessa begrepp.

3 §

Med skatteupplag avses

1. för varor i 9 §, som utgör mineraloljeprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i nämnda lag, och

2. för övriga varor i 9 §, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §.

4 §

Skatt skall tas ut när en vara upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 1 §.

Inträder vid den tidpunkt som anges i första stycket även skattskyldighet enligt 1 kap. 5 § för import skall endast skatt enligt första stycket tas ut.

5 §

Skyldig att betala den skatt som anges i 4 § första stycket är den som föranleder att varan upphör att vara placerad på sådant sätt som avses i 1 §.

6 §

Skatten skall motsvara

1. i de fall varan inte har omsatts under den tid den varit placerad på sådant sätt som avses i 1 §: den skatt som skulle ha beräknats för den import, den omsättning eller det gemenskapsinterna förvärv som undantagits i 1 §, med tillägg av den skatt som skulle ha beräknats för sådan omsättning av tjänster som undantagits enligt 1 §, eller

2. i de fall varan har omsatts under den tid den varit placerad på sådant sätt som

avses i 1 §: den skatt som skulle ha beräknats för den sista av dessa omsättningar, med tillägg för den skatt som skulle ha beräknats för sådan omsättning av tjänster som undantagits enligt 1 § och som utförts efter den sista omsättningen.

7 §

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som yrkesmässigt i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2.

Upplagshavarens lagring av varor skall äga rum i godkänt skatteupplag.

8 §

Frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag prövas av skattemyndigheten på särskild ansökan.

Godkännande av upplagshavare eller av skatteupplag får återkallas av skattemyndigheten, om förutsättningarna för godkännande inte längre finns.

9 §

I 1 § första stycket 1 och 4 samt i 3 § avses varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,

1. tenn (KN-nr 8001)
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),

10. spannmål och utsäde, inklusive sojabönor (KN-nr 1201 till 1207),

11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),

12. te (KN-nr 0902),

13. kakaobönor, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN-nr 1801),

14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),

15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),

16. ull (KN-nr 5101),

17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),

18. mineraloljor, inklusive propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 12 eller 2711 13),

19. silver (KN-nr 7106),

20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),

21. potatis (KN-nr 0701), och

22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515).

10 kap.

6 §¹⁹

Utländska beskickningar, lönade konsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av

1. varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,

2. inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,

3. motorfordon samt tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,

4. tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor och motorfordon som anges i 1–3,

5. teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,

6. sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi skall tas ut, och

7. alkohol- och tobaksvaror.

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna.

11 §²⁰

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 8, 30 a §, 30 c § eller 30 e §.

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 7, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Rätten till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § samt 23 § 1, gäller endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till tjänster som skall anses omsatta i ett annat EG-land. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till *förvärv av varor och* tjänster som skall anses omsatta i ett annat EG-land. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att *avdragsrätt eller återbetalningsrätt för den ingående*

¹⁹ Lydelse enligt SFS 1995:700.

²⁰ Lydelse enligt prop. 1995/96:45. Ändringen innebär bl.a. att fjärde stycket upphävs.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

19 § första stycket 2, 21 §, 22 § eller 30 e §.

skatten skulle ha förelegat om varan eller tjänsten hade ansetts omsatt här i landet.

I 10 a kap. finns ytterligare bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående skatt.

11 kap.
5 a §²¹

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som avses i 3 kap. 30 a § första stycket och 5 kap. 5 a, 6 a och 7 a §§, utöver vad som anges i 5 §, innehålla uppgift om säljarens och köparens registreringsnummer till mervärdesskatt.

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som avses i 3 kap. 30 a § första stycket och 5 kap. 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, utöver vad som anges i 5 §, innehålla uppgift om säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt *och det registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket köparen gör sitt förvärv.*

Vid omsättning enligt 3 kap. 30 a § av ett nytt transportmedel skall fakturan eller den jämförliga handlingen även innehålla uppgift om de förhållanden i 1 kap. 13 a § som avgör att varan skall hänföras till ett sådant transportmedel.

En faktura eller jämförlig handling som avses i 3 kap. 30 b § skall, utöver vad som anges i 5 §, innehålla en uppgift om att förvärvet görs under de förutsättningar som anges i 3 kap. 30 b §. Fakturan eller den jämförliga handlingen skall innehålla uppgift om den utländske företagarens och den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt.

12 kap.
2 §²²

Skattemyndigheten i Kopparbergs län prövar frågor om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 §. I fråga om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ tillämpas 1 § första stycket.

Skattemyndigheten i Kopparbergs län prövar frågor om *godkännande av upplagshavare och av skatteupplag enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket*, om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 §. I fråga om återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§ tillämpas 1 § första stycket.

Av 14 kap. 28 § följer att bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) är tillämpliga i de fall den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § skall redovisa skatt enligt denna lag i en särskild självdeklaration.

15 kap.
1 §

²¹ Senaste lydelse 1994:1798.

²² Senaste lydelse 1994:496.

Nuvarande lydelse

Beskattningsbeslut är beslut enligt 2 §, beslut om omprövning enligt 3-8 §§ och beslut om skatteberäkning enligt 19 §. Som beskattningsbeslut anses också skattemyndighetens beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ och beslut i fråga om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 § *eller 10 kap. 12 § andra stycket.*

Föreslagen lydelse

Beskattningsbeslut är beslut enligt 2 §, beslut om omprövning enligt 3-8 §§ och beslut om skatteberäkning enligt 19 §. Som beskattningsbeslut anses också skattemyndighetens beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9-13 §§ och beslut i fråga om återföring enligt 9 kap. 5 eller 6 §.

Genom beskattningsbeslut fastställs huruvida den som är skattskyldig skall betala in skatt eller huruvida överskjutande skatt skall återbetalas till honom och om storleken av det belopp som skall betalas eller återbetalas.

20 kap.

I §²³

Följande beslut av skattemyndigheten får överklagas hos länsrätten av den skattskyldige och av Riksskatteverket:

1. beskattningsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller rätten till återbetalning enligt 10 kap. 9-13 §§,
2. beslut att avvisa en begäran om omprövning av beskattningsbeslut eller att avvisa ett överklagande till länsrätten,
3. beslut enligt 10 kap. 9 §,
4. beslut enligt 14 kap. 23 och 24 §§, och
5. beslut om skattskyldighet eller anstånd med att lämna deklaration eller betala skatt.

Beslut som Skattemyndigheten i Kopparbergs län har fattat om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Kopparbergs län. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

Beslut som Skattemyndigheten i Kopparbergs län har fattat *om godkännande enligt 9 c kap. 7 § eller om återkallelse av sådant godkännande enligt 9 c kap. 8 § andra stycket*, om återbetalning enligt 10 kap. 1-8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Kopparbergs län. Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

Ett beslut enligt 9 c kap. 7 § eller 8 § andra stycket får även överklagas av Riksskatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmännas talan av Riksskatteverket.

²³ Lydelse enligt prop. 1995/96:19.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1996. Äldre bestämmelser gäller dock i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

2. Bestämmelserna i 3 kap. 30 a § och 10 kap. 6 § i paragrafernas nya lydelse samt bestämmelsen i 3 kap. 21 a § tillämpas dock för tid från och med den 1 januari 1995.

3 Ärendet och dess beredning

Inför genomförandet av den inre marknaden år 1993 beslöts i december 1991 (rådets direktiv 91/680/EEG) om den s.k. övergångsordningen i sjätte direktivet (rådets sjätte direktiv 77/388/EEG). Övergångsordningen avser särskilda mervärdesskatteregler för varuhandeln mellan medlemsländerna och gäller temporärt fram till slutet av år 1996, dock med automatisk förlängning till dess rådet fattat beslut om ett slutligt system för mervärdesbeskattningen. Alltsedan tillkomsten av övergångsordningen har kommissionen övervakat beskattningens inverkan på den gränsöverskridande handeln. I december 1992 antogs vissa förenklingsåtgärder i detta system genom det s.k. första förenklingsdirektivet (rådets direktiv 92/111/EEG). En av de viktigare åtgärderna i direktivet var att förenkla beskattningen av trepartshandel, dvs. kedjetransaktioner av varor med tre inblandade parter från olika medlemsländer. Första förenklingsdirektivet har genomförts i den svenska mervärdesskattelagstiftningen i samband med införandet av den EG-anpassade beskattningsordningen den 1 januari 1995 (prop. 1994/95:57, bet. 1994/95:SkU7, rskr. 1994/95:151, SFS 1994:1798).

Kommissionen har som en följd av bl.a. regelbundna möten med företag och myndigheter i medlemsländerna identifierat även andra problem vid tillämpningen av övergångsordningen. Den 2 mars 1994 presenterade kommissionen ett förslag till ett andra förenklingsdirektiv, COM (94)58 (EGT nr C 107, 15.4.94, s. 7) avsett att ytterligare förbättra den inre marknadens effektivitet. Efter att synpunkter inhämtats från parlamentet och det ekonomiska och sociala rådet har förslaget bearbetats i ministerrådet av en arbetsgrupp bestående av representanter från kommissionen och medlemsländerna. Beslut om direktivet togs av rådet i april 1995. Direktivet går under beteckningen rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt - Tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT nr L 102, 5.5.95, s. 18, Celex 395L0007), i fortsättningen kallat *andra förenklingsdirektivet*.

Direktivet rör huvudsakligen förenklningar i beskattningen av råvarutransaktioner som görs medan varorna är placerade i skatteupplag (artikel 1.9 och 1.3). Vidare införs förenklningar i beskattningen avseende interna varutransporttjänster som har ett direkt samband med gemenskapsinterna varutransporter (artikel 1.7) och avseende arbeten på lös egendom som berör parter i olika medlemsländer (artikel 1.7, 1.11 och 1.12).

I direktivet behandlas också

- beskattningen av arbetsbeting (artikel 1.1, 5, 6, 8 och 1.12),
- den skattefria försäljningen av varor som resenärer från ett land utanför EG medför till en plats utanför EG (artikel 1.3),
- beskattningsunderlaget vid import (artikel 1.2),
- ett förtydligande avseende avdragsrätten för ingående skatt (artikel 1.10), och
- förlängning av korrigeringsstiden avseende fastigheter (artikel 1.4).

I samband med andra förenklingsdirektivet behandlades även frågan om tillämpligt formulär vid skattefria omsättningar till diplomater, internationella organisationer m.fl. (jfr artikel 15.10 i sjätte direktivet).

Förenklingsdirektivet skall ha genomförts i medlemsländernas lagstiftning den 1 januari 1996.

Inom Finansdepartementet har i juni 1995 utarbetats en promemoria med förslag till ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, med anledning av andra förenklingsdirektivet. Promemorian, betecknad EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen, har remissbehandlats och finns tillsammans med en sammanställning av remissyttrandena tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi 95/4146). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 1*.

I promemorian konstateras att frågan om förtydligande av avdragsrätten för ingående skatt (artikel I.10) och frågan om förlängning av korrigerings tiden avseende fastigheter (artikel I.4) inte bör föranleda någon ändring i ML. Regeringen delar denna bedömning. Frågorna tas därför inte upp i det följande. Inte heller bör frågan om tillämpligt formulär vid skattefri försäljning till diplomater, internationella organisationer m.fl., föranleda några lagstiftningsåtgärder.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 28 september 1995 att inhämta Lagrådets yttrande över det förslag till ändring i ML som föranleds av andra förenklingsdirektivet. Lagrådet har inte haft något att erinra mot förslaget. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 2*.

De ändringar i ML som föranleds av regeringens förslag i avsnitt 10 och 11 i propositionen har tillkommit efter det att regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande och har därför inte omfattats av Lagrådets granskning. De föreslagna lagändringarna är dock av sådan enkel beskaffenhet att Lagrådets yttrande skulle sakna betydelse.

Regeringen avser nu att ta upp frågan om lagstiftning med anledning av promemorian om EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen samt behandla de lagändringar som föranleds av de i avsnitt 10 och 11 redovisade frågorna.

En förteckning över åberopade EG-direktiv m.m. finns i *bilaga 3*.

4 Skatteupplag

4.1 Sjätte direktivet

I artikel 16 finns speciella bestämmelser om skattefrihet för varuimport och omsättning av varor och tjänster i samband med att varorna skall placeras i vissa lager eller redan är placerade där. Skattefriheten gäller endast så länge varorna finns i lagren. Således gäller skattefrihet för import eller omsättning av varor som är avsedda att placeras i andra lager än tullager (artikel 16.1.A och 16.1.B e). Vidare gäller skattefrihet för omsättning av varor som är avsedda för placering i tillfälligt lager, frizoner, frilager eller tullager (artikel 16.1.B a-c). För gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för något av de lager som anges i artikel 16.1.B skall gälla motsvarande regler som för varuomsättningar inom landet (artikel 16.1a i lydelse enligt 28c.E.1).

Vidare föreskrivs om skattefrihet för omsättning av tjänster som hänför sig till varuomsättningarna i fråga (artikel 16.1.C). Dessutom undantas omsättning av varor och tjänster som utförs på platserna i fråga (artikel 16.1.D).

Av artikel 10.3 framgår att importbeskattningen uppskjuts för varor som är placerade i tillfälligt lager, frizoner, frilager eller tullager till dess varan upphör att omfattas av något av dessa lagerförfaranden.

Undantagen i artikel 16.1 är inte obligatoriska. Varje medlemsland får efter samråd med mervärdesskattekommittén bestämma om ett sådant undantag skall införas i den nationella lagstiftningen. De aktuella undantagen får göras endast under förutsättning att importen, omsättningen eller det gemenskapsinterna förvärvet inte syftar till slutlig användning eller konsumtion.

Om ett medlemsland väljer att införa något av de undantag som avses i artikel 16.1 B-D föreligger en obligatorisk rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatt som hänför sig till omsättningarna (artikel 17.3.b). Det är vidare möjligt att tillåta företag som enbart utför sådana transaktioner i ett medlemsland att inte registrera sig till mervärdesskatt i det landet (artikel 22.9).

4.2 Andra förenklingsdirektivet

Syftet med de nya bestämmelserna i förenklingsdirektivet är framför allt att medge skattebefrielse för köp och försäljningar av vissa typer av råvaror så länge varorna är placerade i s.k. skatteupplag i något av medlemsländerna.

Beskattningsreglerna för varuleveranser m.m. i samband med lagring av varorna har samlats i artikel 1.9 i andra förenklingsdirektivet. Bestämmelserna avses bli tillämpliga för den period under vilken övergångsreglerna för beskattning av handeln mellan medlemsländerna gäller. Regleringen har därför utformats som tillägg, ändringar och förtydliganden i artikel 16 i lydelse enligt övergångsordningen, artikel 28c.E första stycket 1. När det i propositionen hänvisas till artikel 16 avses artikeln i den nya lydelse den har enligt andra förenklingsdirektivet.

Som framgått av föregående avsnitt finns redan i dag en möjlighet för medlemsländerna att undanta skatt på omsättningar som utförs medan varor finns i lager, oavsett om dessa utgör tullager eller annat lager än tullager, jfr artikel 16.1.D i sjätte direktivet. Länderna har dock normalt begränsat tillämpningen av artikel 16.1.D till att avse omsättning av varor i tullager, dvs. varor importerade från ett land utanför EG. Motsvarande köp och försäljningar av gemenskapsvaror i lager är däremot skattepliktiga. Den angivna skatteplikten för omsättning av gemenskapsvaror kan sägas ha uppkommit som en följd av att import och export försvann för handel inom EG år 1993. I praktiken har dock flera medlemsländer avstått från att kräva redovisning av skatten i dessa fall. Det kan samtidigt noteras att punktskattefri hantering av bl.a. oljeprodukter inom skatteupplag sedan januari 1993 är en del av EG:s gemensamma förfaranderegler på punktskatteområdet.

För de medlemsländer som använder sig av möjligheten i artikel 16.1.D till skattelättnader för omsättningar av varor placerade i tullager, föreskriver nu andra förenklingsdirektivet en skyldighet att införa motsvarande skattelättnader för omsättning av vissa uppräknade varor placerade i ett annat lager än tullager. På detta sätt kommer den skattemässiga behandlingen av dessa varor att likställas med den som gäller för samma varor om de i stället hade importerats och placerats i tullager.

Som framgått av föregående avsnitt får de aktuella omsättningarna inte göras i detaljistledet. De avser därmed framför allt råvaror. En förteckning över de varor som omfattas av bestämmelserna har upprättats i bilaga J till förenklingsdirektivet (jfr artikel 1.13). Medlemsländerna har dock enats om att det inte föreligger något hinder mot att föreskriva om andra lagringsförfaranden än lagring i tullager även beträffande andra varor än dem som är uppräknade i bilaga J. Dock måste gällande gemenskapsregler iakttas, dvs. konsultationer enligt artikel 29 i sjätte direktivet måste föregå varje större förändring av listan.

I förenklingsdirektivet har i ett tillägg till artikel 16.1.B e, förklarats vad som skall avses med annat lager än tullager. Som en allmän förutsättning gäller att de skall vara belägna inom landet. För punktskattepliktiga varor avses de platser som definieras som skatteupplag i artikel 4b) i rådets direktiv 92/12/EEG. Det kan noteras att mineraloljor i bilaga J utgör punktskattepliktiga varor. För andra varor än punktskattepliktiga varor, utgörs lagret av de platser som medlemsländerna definierar som sådana. Något annat lagringsförfarande än lagring i tullager får emellertid inte föreskrivas i de fall de aktuella varorna är avsedda att levereras till detaljhandelsledet. Dock får sådant annat lagringsförfarande föreskrivas för varor avsedda för bl.a. försäljning till och i exportbutiker och på flyg och fartyg samt för skattefri försäljning till diplomater, internationella organisationer m.fl. (artikel 16.1.B e andra stycket).

Skatt skall tas ut när varan lämnar lagret (artikel 16.1 första stycket inledningen). Den som föranleder att varan upphör att omfattas av lagringsförfarandet är betalningsskyldig för skatten. Detta gäller för såväl tullager som för annat lager än tullager (artikel 16.1 andra stycket).

Medlemsländerna är eniga om att en beskattningsbar person som inom ett medlemsland endast utför omsättningar som är undantagna enligt artikel 16.1.D skall kunna undantas från kravet på mervärdesskatteregistrering i det landet (jfr artikel 22.9). Man anser också att de förpliktelser som åligger den som är betalningsskyldig för skatten i samband med upphörandet av de lagringsförfaranden etc. som avses i artikel 16.1.A-E kan få fullgöras av en tredje person som handlar på dennes vägnar, dock på de villkor och inom de gränser som medlemsländerna beslutar om.

En särskild fråga gäller den skatt som skall tas ut då varan lämnar lagret. Enligt de inledande bestämmelserna i artikel 16.1 skall beloppet av den mervärdesskatt som då skall tas ut motsvara det skattebelopp som skulle ha betalats om den import, den omsättning eller det gemenskapsinterna förvärv som undantagits i stället hade beskattats. Den närmare innebörden härav har av medlemsländerna ansetts utgöra följande.

I de fall varorna inte har omsatts under den tid de omfattats av något av de lagringsförfaranden som avses i artikel 16.1, skall den skatt som tas ut motsvara det skattebelopp som skulle ha tagits ut för den transaktion som medförde att varan blev placerad under något av dessa förfaranden (dvs. den import, den omsättning eller det gemenskapsinterna förvärv som undantagits enligt artikel 16.1.A eller B eller 28c.E.1a), plus det skattebelopp som skulle ha tagits ut på varje tillhandahållande av tjänst som undantagits enligt artikel 16.1.

I de fall varorna har omsatts under den tid de omfattats av något av de förfaranden etc. som avses i artikel 16.1, skall den skatt som skall tas ut motsvara det skattebelopp som skulle ha tagits ut på den sista av dessa omsättningar, plus det skattebelopp som

skulle ha tagits ut på varje tillhandahållande av tjänst som undantagits enligt artikel 16.1 och som utförs efter den sista omsättningen.

Som framgått är reglerna i förenklingsdirektivet om omsättning av varor under lagringsförfaranden inte tillämpliga på gemenskapsinterna kedjetransaktioner där varorna flyttas rent fysiskt. Eventuella förenklingar även för sådana transaktioner kräver ytterligare åtgärder. Sådana diskuterades i samband med förhandlingarna om det andra förenklingsdirektivet och frågan kan återkomma i senare sammanhang.

4.3 Genomförandet av förenklingsdirektivet

Regeringens förslag: Omsättning av icke-gemenskapsvaror som görs medan varorna är placerade i tullager, frizon eller frilager och omsättning av tjänster avseende sådana varuomsättningar skall undantas från beskattning så länge varorna finns i lagret. Motsvarande skattefrihet införs för omsättning av vissa råvaror som görs under tiden varorna är placerade i skatteupplag, liksom för import och omsättning av de aktuella varorna om de är avsedda att placeras i ett skatteupplag. Tillhandahållande av tjänster, knutna till sådana omsättningar, undantas också. Vad som nu sagts om omsättning skall i förekommande fall också gälla för gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för skatteupplag.

Återbetalning medges för ingående skatt som hänför sig till de omsättningar eller den import som undantagits.

Skatt skall betalas när varan lämnar lagret. Skattskyldig är den som föranleder detta.

Promemorian: I promemorian föreslogs skattefrihet i huvudsak i den utsträckning som medges i förenklingsdirektivet. Omfattningen av den föreslagna skattefriheten var således vidare än i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Generaltullstyrelsen* motsätter sig att lagring i tillfälligt lager, tullager, frizoner eller frilager används som ett led i en rent inrikes eller EG-intern handel för att åstadkomma förenklingar i det interna beskattningssystemet. Lagring på sådana platser bör så långt möjligt begränsas till icke-gemenskapsvaror införda från tredje land och eventuellt till gemenskapsvaror avsedda för export till tredje land. *Riksskatteverket* och *Näringslivets Skattedelegation* anser att skattskyldigheten när varan lämnar lagret bör ligga på köparen. Om säljaren skulle vara skattskyldig skulle skattskyldighetens inträde vara beroende av att köparen tar ut varan ur lagret vilket skulle medföra bevis- och kontrollproblem. För att minimera antalet registreringar genom skatterepresentant bör vidare skatt inte tas ut i de fall varan tas ut från lagringsstället för att exporteras. Även *Föreningen Auktoriserade Revisorer* anser att skattskyldighetsreglerna måste preciseras.

Skälen för regeringens förslag: I det följande redogörs först för den skattemässiga innebörden av att en vara är en icke-gemenskapsvara resp. en gemenskapsvara. Därefter behandlas omfattningen av den skattefrihet som regeringen föreslår. Vidare kommenteras beskattningsekvenserna i samband med att varan lämnar lagret. Slutligen anges vilka ändringar som bör göras i ML med anledning av förslaget.

Icke-gemenskapsvaror

Varor som kommer från tredjeland och som ännu inte är satta i fri omsättning i EG, kan läggas upp på tillfälligt lager, tullager, frizoner och frilager i enlighet med EG:s tullregler. Reglerna finns i rådets förordning 2913/92/EEG om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (tullkodexen). Reglerna är direkt tillämpliga i Sverige.

Frizoner och frilager behandlas i tullkodexen som ett enhetligt institut. Den enda väsentliga skillnaden är att frizoner är inhägnade områden medan frilager utgör enskilda byggnader eller lokaler. Den närmaste svenska motsvarigheten är frihamnar. Enligt övergångsbestämmelserna till anslutningsakten får Sverige behålla frihamnsinstitutet fram till den 1 januari 1996, jfr prop. 1994/95:34 s. 102. Därefter måste frihamnarna ersättas av frizoner eller frilager.

Vid import gäller i fråga om mervärdesskatt vad som föreskrivs om tull i tullagen (1994:1550), jfr 1 kap. 2 § och 13 kap. 1 a § ML. Skattskyldigheten för mervärdesskatten inträder när varan skall anmälas till förtullning enligt tullagen, jfr 1 kap. 5 § ML. Detta sker som huvudregel vid importen. Vid import av varor som skall placeras i tillfälligt lager, tullager, frizoner eller frilager gäller dock att skattskyldigheten inträder först då varan upphör att omfattas av något av dessa förfaranden (jfr 10 § tullagen).

Tillfälliga lager, frizoner, frilager och tullager anses utgöra en del av EG:s skatteområde. Handel med icke-gemenskapsvaror som är upplagda på sådana platser är därför i princip mervärdesskattepliktig. Medlemsländerna kan dock befria sådana omsättningar från mervärdesskatt enligt artikel 16.1.D i sjätte direktivet. I Sverige torde i praktiken sådana omsättningar ha ansetts mervärdesskattebefriade genom att varan inte ansetts införd i landet förrän den upphört att omfattas av lagringsförfarandet. ML bör dock förtydligas i det avseendet så att det klart framgår att omsättningar av icke-gemenskapsvaror i tillfälligt lager, tullager, frizoner eller frilager skall undantas från beskattning så länge varan är upplagd på en sådan plats. Samtidigt bör det klargöras att motsvarande skattefrihet även gäller för tjänster som utförs på sådana lager.

Gemenskapsvaror

Med gemenskapsvaror förstås varor, som är framställda inom EG, eller varor, som kommer från platser utanför EG, men som satts i fri omsättning. När de satts i fri omsättning har eventuell tull erlagts. Gemenskapsvaror kan därför normalt inte läggas upp på tullager, frizoner m.fl. I vissa fall förekommer dock gemenskapsvaror på dessa platser om gemenslagslagstiftningen innehåller särskilda bestämmelser om detta (jfr artikel 98 och 166 i tullkodexen). Här avses särskilt lagring av EG-jordbruksvaror, som är avsedda för export och där det vid uppläggnings utbetalas exportrestitution för varorna. Även gemenskapsvaror som exempelvis skall returneras på grund av brister i leveransen, kan läggas upp här.

Det förekommer också att gemenskapsvaror tas in i tullager, frizoner och frilager utan att de för den skull anses hänföra till tullagerförvarande. Så kan ske efter tullmyndighetens medgivande om det föreligger ett ekonomiskt behov och tullövervakningen inte påverkas negativt av detta (jfr artikel 106 i tullkodexen). Det är här fråga om en ren förvaring av gemenskapsvarorna vilken sker av praktiska skäl. Varorna skall hållas åtskilda från icke-gemenskapsvarorna.

Svenska tullbestämmelser tillåter även att gemenskapsvaror fysiskt förvaras på tillfälligt lager utan att för den skull anses upplagda där, jfr 4 kap. 19 § Generaltullstyrelsens tullordning (TFS 1994:45) och artikel 50 jämförd med artikel 48 i tullkodexen.

För transaktioner med gemenskapsvaror, som förvaras i tullager m.fl. utan att förvaringen är knuten till någon tullprocedur gäller inte reglerna om uppskjuten importbeskattning.

Omfattningen av skattefriheten

I Sverige förekommer i stor utsträckning köp och försäljning av olja och oljeprodukter medan de ligger i lager. Framför allt gäller detta råolja som köps in av de större importörerna och sedan säljs i raffinerat skick till andra oljebolag. I Sverige finns också lager för metaller inköpta på metallbörser. Även varor som ligger i sådana lager byter ägare ett stort antal gånger. Vidare förekommer det att spannmålsprodukter säljs medan varorna finns i lager. Omfattningen av denna handel är dock liten jämfört med den totala volym spannmål som säljs i Sverige. Vårt medlemskap i EU kan dock förväntas medföra en ökning av handeln med spannmål i lager.

I 5 kap. 9 § första stycket 4 ML finns en bestämmelse om att varor som levereras i en frihamn och som inte är avsedda att användas i frihamnen skall anses omsätta genom export och omsättningen därmed vara skattebefriad. När varor levereras till frihamn anmäls de för uppläggning i frihamnslager. Leverantören avlämnar uppläggningsanmälan till tullmyndigheten, som attesterar anmälan och återlämnar ett exemplar till leverantören. Resterande handlingar sänds till frihamnen som registrerar och märker upp godset. Frihamnen utfärdar därefter en lossningsattest och återsänder handlingarna till tullmyndigheten, (jfr RSV Handledning för mervärdeskatt 1993, s. 291). Bestämmelsen tillämpas i fall då en skattskyldig avser att göra en skattefri leverans, antingen för att varan skall exporteras eller för att varan därefter skall övergå till fri förbrukning utan att skatt tas ut, vilket kan ske i enlighet med vissa regler om frihet från importbeskattning. Bestämmelsen avser både gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror. Någon reglering i övrigt motsvarande den som finns i artikel 1.9 i förenklingsdirektivet finns inte i ML.

När det gäller omfattningen av den skattefrihet som bör råda i Sverige för transaktioner med varor i eller avsedda för olika typer av lager gör regeringen följande bedömning. Den skattefrihet som i dag gäller för omsättning av gemenskapsvaror som levereras i frihamnar bör efter årsskiftet i stället gälla motsvarande omsättningar i frizoner eller frilager. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 4 ML bör därför ändras i det avseendet. Därutöver bör som tidigare nämnts skattefrihet råda för omsättning av icke-gemenskapsvaror i bl.a. frizoner och frilager. Det finns i dag inte något tillstånd utfärdat för frilager. Någon praktisk erfarenhet av hur sådana lager fungerar finns således inte. Kommissionen har förklarat att man påbörjat en utredning om implementeringen i medlemsländerna av de nuvarande bestämmelserna i artikel 16. Mot den bakgrunden finner regeringen inte skäl att nu företa någon ytterligare ändring av tillämpningsområdet för bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 4 utöver den redan nämnda, eller att utvidga skattefriheten till att avse även leveranser av gemenskapsvaror avsedda för tullager eller tillfälliga lager. Såsom Generaltullstyrelsen anfört bör de här nämnda lagren så långt möjligt användas endast för uppläggning av icke-gemenskapsvaror.

Genom att omsättningar av icke-gemenskapsvaror i tullager m.fl. föreslås bli skattefria föreligger enligt andra förenklingsdirektivet en skyldighet att också införa

undantag för omsättningar som görs i skatteupplag av vissa uppräknade råvaror (artikel 16.I.D andra stycket och bilaga J). En sådan skattefrihet föreslås därför. Skatteupplag för de aktuella råvarorna, utöver dem som redan finns för mineraloljeprodukter, skall således få inrättas. Någon möjlighet att begränsa undantaget till att avse endast vissa av råvarorna synes inte föreligga, i vart fall inte om undantaget för varuomsättningar i tullager m.fl. är generellt utformat. Vidare bör undantas omsättning av sådana råvaror som är avsedda för skatteupplagen (jfr artikel 16.I.B.e), liksom tillhandahållande av tjänster, knutna till sådana omsättningar (jfr artikel 16.I.C). Vad som ovan sagts om omsättning skall i förekommande fall också gälla för gemenskapsinterna förvärv av råvarorna (artikel 16.I.a).

Det kan i detta sammanhang noteras att i bilaga J uppräknade mineraloljor omfattas av reglerna för punktskattepliktiga varor. Sådana varor kan bearbetas, lagras och förflyttas mellan medlemsländerna i tidigare led än detaljistledet utan att detta medför några konsekvenser i punktskattehanvändning, under förutsättning att verksamheten sker i skatteupplag. Under den tid som varorna hanteras i skatteupplag utan att skatten förfaller till betalning, omfattas de av en suspensionsordning, innebärande att punktbeskattningen skjuts upp till dess varorna blir tillgängliga för konsumtion. Genom att bestämmelser motsvarande dem i artikel 16.I.B e och D i förenklingsdirektivet föreslås införda i ML kommer kedjetransaktioner av de i bilaga J angivna mineraloljorna att kunna göras såväl mervärdesskattefritt som punktskattefritt så länge varorna befinner sig i skatteupplaget.

Såsom tidigare konstaterats gäller vid import av varor som skall placeras i tillfälligt lager, frizoner, frilager eller tullager att skattskyldigheten inträder först då varan upphör att omfattas av något av dessa förfaranden (jfr I kap. 5 § ML jämförd med 10 § tullagen). Sådan uppskjuten beskattning gäller inte beträffande import av råvaror som är avsedda att placeras i skatteupplag. Importen kan dock undantas från beskattning med stöd av den tidigare redovisade artikeln 16.I.A. För att import av de i direktivet uppräknade varorna, oavsett den görs till tullager eller till skatteupplag, skall få en likartad skattemässig behandling föreslås att import i det senare fallet undantas från mervärdesskatt på sätt som anges i direktivet. Det kan härvid noteras att en upplagshavare som importerar bränsle får hantera bränslet under suspension från punktskatt (prop. 1994/95:54 s. 103).

Beskattningskonsekvenser i samband med att varan lämnar lagret

Såsom föreskrivs i förenklingsdirektivet bör i ML tas in en regel om att skatt skall tas ut när varan lämnar lagret. Vidare skall i enlighet med direktivet anges det sätt på vilket skatten skall beräknas och vem som skall vara skattskyldig.

Vid import till annat lager än tullager saknas, som framgått tidigare, regler om uppskjuten importbeskattning. Den skatt som skall tas ut då en sådan vara lämnar lagret skall därför inte redovisas i den ordning som gäller för tull (jfr 13 kap. 1 a § ML). Detta innebär bl.a. att det är skattemyndigheten och inte tullmyndigheten som är beskattningsmyndighet.

Enligt direktivet är den skattskyldig som föranleder att varan upphör att omfattas av ett lagerförfarande. Beroende på omständigheterna är det möjligt att anse antingen köparen eller säljaren som skattskyldig. Ofta torde det vara köparen som tar ut varan ur lagret i samband med ett förvärv. Skattskyldigheten åvilar då köparen. I de fall

omsättningen av en vara äger rum medan varan ligger i lagret och säljaren därefter uppdrar åt exempelvis lagerhållaren att transportera varan till köparen, torde däremot säljaren kunna anses vara den som har tagit ut varan och därmed vara den som är skattskyldig. Skatten skall i dessa fall motsvara den skatt som skulle ha tagits ut för denna sista omsättning i lagret, med tillägg för den skatt som skulle ha tagits ut på eventuella tjänsteomsättningar som gjorts under den tid varan låg i lagret efter den sista omsättningen. I ett annat fall kan den som äger varan när den ligger i lagret själva ta ut varan utan samband med någon omsättning till annan. I ett sådant fall blir ägaren skyldig att betala den skatt som skulle ha tagits ut för den import, den omsättning eller det gemenskapsinterna förvärv som föranledde att varan blev placerad i lagret med tillägg för skatten på eventuella tjänsteomsättningar. Exemplet förutsätter att den som äger varan inte förvärvat den genom en omsättning av varan i lagret. I sådant fall gäller vad som ovan sagts om skattskyldighet för den sista omsättningen.

Om den sista omsättningen görs till en utländsk företagare i annat EG-land eller i ett land utanför EG skall omsättningen bedömas efter de allmänna regler som gäller för gemenskapsinterna förvärv resp. export. Om omsättningen utgör export enligt 5 kap. 9 § ML uppkommer inte någon skattskyldighet enligt 9 c kap. ML.

Ändringar i ML föranledda av förslaget

Reglerna om skattefrihet resp. beskattning i de nu aktuella fallen samt regler om godkännande av skatteupplag och upplagshavare bör sammanföras och bilda ett nytt kapitel (9 c) i ML. Motsvarande systematik används i förenklingsdirektivet. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 4 torde i systematiskt hänseende lämpligen höra hemma i 9 c kap. Bestämmelsen har i praxis utnyttjats bl.a. i samband med leverans i frihamn av bilar m.m. avsedda för försäljning till diplomater. Frågan om skattefrihet vid försäljning till diplomater m.fl. bereds för närvarande inom regeringskansliet. Regeringen, som avser att återkomma med förslag till lagstiftningsåtgärder i denna fråga, är därför inte beredd att nu upphäva och föra över bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 4 ML till 9 c kap.

I 9 c kap. bör även införas en bestämmelse om att det är skattemyndigheten, som skall pröva frågor om godkännande av upplagshavare och skatteupplag. På samma sätt som i fråga om skatteupplag inom punktskatteområdet bör det åtminstone tills vidare vara Skattemyndigheten i Kopparbergs län som skall göra denna prövning. En bestämmelse härom bör tas in i 12 kap. Regler om överklagande m.m. bör tas in i 20 kap. Beträffande den verksamhet som lagerhållaren bedriver gäller allmänna regler för registrering och beskattning.

I 1 kap. 2 § ML bör hänvisas till de särskilda reglerna om skattskyldighet i 9 c kap. I 3 kap. bör en hänvisning göras till de särskilda undantagen från skatteplikt i 9 c kap. En rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till sådana omsättningar som undantas från beskattning i 9 c kap. bör införas i 10 kap. 11 §. I de fall skattskyldigheten åligger den näringsidkare som förvärvar varan bör han ha avdragsrätt för förvärvsskatten. Bestämmelsen i 8 kap. 2 § angående vad som utgör ingående skatt bör därför utvidgas till att även avse beloppet av den utgående skatt som en skattskyldig förvärvare i nu aktuella fall skall betala.

Den som enbart utför omsättningar undantagna från skatteplikt enligt föreslagna 9 c kap. är inte skyldig att registrera sig till mervärdesskatt här i landet. Detta framgår av 14 kap. 1 § jämförd med 1 kap. 1 och 2 §§ ML. Någon bestämmelse motsvarande den i artikel 22.9 är således inte behövlig i dessa fall.

Inför tillämpningen av det nu föreslagna regelsystemet kommer närmare anvisningar att behöva utarbetas på verkställighetsplanet.

5 Beskattningsland för omsättning av vissa varutransporttjänster och för arbete på lös egendom

5.1 Bakgrund

Enligt övergångsordningen i sjätte direktivet skall ett flertal tjänster beskattas i det land där de utförs. Detta får till följd att även en näringsidkare som inte hör hemma i det landet faktureras för mervärdesskatt när en sådan tjänst omsätts till honom. Näringsidkaren kan därefter begära återbetalning av skatten. Antalet ansökningar om återbetalning har därmed kommit att öka, vilket verkat hämmande på handeln med tjänsterna i fråga. Rådet har därför under åren 1993 och 1994 beslutat medge elva av de tolv äldre medlemsländerna en rätt att temporärt undanta vissa sådana tjänsteomsättningar. Undantagen förutsätter att tjänsten tillhandahålls en näringsidkare som inte hör hemma i beskattningslandet men är registrerad till mervärdesskatt i ett annat medlemsland och skulle haft rätt till återbetalning av skatten om omsättningen inte undantagits. De berörda tjänsterna avser värdering av och arbete på lös egendom (artikel 9.2. c tredje och fjärde strecksatserna), transporttjänster som anses omsatta inom landet och som har direkt samband med transport av varor inom gemenskapen (artikel 28b.C 1) samt lastning, lossning och liknande s.k. stödtjänster som utförs inom landet och som avser de nämnda transporttjänsterna (artikel 9.2 c andra strecksatsen). Med undantaget följer också en avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till omsättningen av tjänsterna.

Andra förenklingsdirektivet innehåller bestämmelser som avser att ersätta den nu nämnda särregleringen, vilken upphört den 31 december 1994 (artikel 1.7, II och 12). Förenklingsdirektivet bygger emellertid på delvis andra principer än på dem som används i särregleringen.

Enligt nuvarande regler i sjätte direktivet skall gemenskapsinterna transporttjänster och andra tjänster som utförs i samband med varubefordran över gränserna inom EG-området beskattas i köparens hemland, om denne är registrerad till mervärdesskatt (artikel 28b.C, D och E). Denna princip för beskattningsland har ansetts fungera tillfredsställande både för företagarna och myndigheterna. Genom andra förenklingsdirektivet införs nu samma princip för varutransporter som utförs inom ett medlemsland, om transporten har ett direkt samband med en varutransport mellan medlemsländerna (artikel 1.7). Inhemska varutransporter kommer därmed att jämföras med gemenskapsinterna varutransporter i dessa fall. Motsvarande förenklingsdirektiv skall också gälla för stödtjänster, dvs. tjänster knutna till sådana interna transporttjänster (artikel 28b D i sjätte direktivet), liksom för tjänster som utförs av förmedlare som anlitas för att tillhandahålla någon dessa tjänster (artikel 28b E.1 i sjätte direktivet).

Tjänster som avser värdering av eller arbete på lös egendom skall enligt sjätte direktivet anses omsatta i det land där de utförs (artikel 9.2 c). Enligt förenklingsdirektivet (artikel 1.7) skall emellertid sådana tjänster i stället anses omsatta i det medlemsland som utfärdat kundens registreringsnummer till mervärdesskatt om kunden är registrerad i ett annat medlemsland än där tjänsten faktiskt utförs. Regeln gäller dock endast under förutsättning att varorna sänds eller transporteras ut ur det medlemsland där tjänsterna utförts.

Förenklingsdirektivet innehåller vidare bestämmelser om skattskyldighet för kunden beträffande de aktuella transporttjänsterna och arbetena (artikel 1.II).

5.2 Genomförandet av förenklingsdirektivet

Regeringens förslag: Varutransporttjänster som utförs i Sverige och som har direkt samband med gemenskapsinterna transporttjänster skall anses omsätta i Sverige under samma förutsättningar som gäller för den gemenskapsinterna transporttjänsten. Vad nu sagts skall också gälla för stödtjänster till och förmedling av den svenska transporttjänsten. Skattskyldighet införs för den som köper tjänsterna under samma förutsättningar som gäller vid förvärv av motsvarande gemenskapsinterna tjänster.

Tjänster som avser arbete på lös egendom i ett annat EG-land skall anses omsätta i Sverige om kunden är registrerad till mervärdesskatt här och om varan sedan tjänsten utförts transporterats ut ur det EG-land där tjänsten utförts. Kunden skall i dessa fall vara skattskyldig för tjänsten.

Bestämmelserna i 10 a kap. ML upphävs.

Promemorian: Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget biträds eller lämnas utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Trots att tiden formellt löpt ut för de i föregående avsnitt nämnda särlösningarna för deltransporter inom landet tillämpas de fortfarande. Sverige har av konkurrensskäl infört samma skattebefrielse som tillämpas av övriga medlemsländer för de berörda omsättningarna i avvaktan på att bestämmelserna i det andra förenklingsdirektivet skall genomföras. Bestämmelserna återfinns i 10 a kap. ML om undantag från skatteplikt för viss omsättning till utländska företagare (prop. 1994/95:202, bet. 1994/95:SkU27, rskr. 1994/95:402, SFS 1995:700). Den regleringen bör dock upphävas den 1 januari 1996 i samband med genomförandet av andra förenklingsdirektivet och ersättas av direktivets regler om beskattningsland för inhemska deltransporter och för värdering av och arbete på lös egendom. Upphävandet av 10 a kap. medför följdändringar i 3 kap. 30 d § och 10 kap. 11 §.

Regler om omsättningsland i fråga om transporttjänster finns i 5 kap. 5 § och i fråga om stödtjänster, som lastning, lossning och andra tjänster som tillhandahålls som ett led i sådana transporttjänster, i 5 kap. 6 § första stycket 2. Omsättningsland för gemenskapsinterna varutransporttjänster regleras dock i 5 kap. 5 a § och för stödtjänster till sådana transporttjänster i 5 kap. 6 a §. Tillämpningsområdet för 5 kap. 5 a § bör nu utvidgas till att avse även inhemska varutransporttjänster som har direkt samband med gemenskapsinterna transporttjänster. På motsvarande sätt bör 5 kap. 6 a § om beskattningsland för stödtjänster till gemenskapsinterna varutransporter även avse inhemska stödtjänster som har direkt samband med de gemenskapsinterna varutransporterna. Vad nu sagts skall också gälla i fråga om sådana förmedlingstjänster som avses i 5 kap. 5 a och 6 a §§.

Regler om omsättningsland i fråga om värdering av och arbete på lös egendom återfinns i 5 kap. 6 § första stycket 3 och 4 ML. När sådana tjänster berör parter i olika medlemsländer skall enligt förenklingsdirektivet beskattningen ske i kundlandet. Motsvarande bestämmelse bör införas i 5 kap. genom en ny 6 b §. Regeln förutsätter att varan sänds eller transporteras ut ur kundlandet efter utfört arbete. *Riksskatteverket* befarar att detta kan medföra tillämpnings- och kontrollproblem. Något möjlighet att avvika från direktivet i detta avseende torde dock inte föreligga. Jfr även den föreslagna ändringen i 2 a kap. 7 §.

Följdändringar bör göras i 5 kap. 5 och 6 §§.

Vidare bör bestämmelser om skattskyldighet för kunden införas beträffande de aktuella transporttjänsterna och arbetena (artikel I.11 i förenklingsdirektivet). Bestämmelser om sådan skattskyldighet finns i 1 kap. 2 § första stycket 3 ML. Genom de befintliga hänvisningarna till 5 kap. 5 a och 6 a §§ inbegrips transporttjänsterna. Skattskyldighetsparagrafen behöver därför endast kompletteras med en hänvisning till den nya 6 b §.

Slutligen finns i förenklingsdirektivet (artikel I.12) bestämmelser om att fakturan i de aktuella fallen skall innehålla uppgift om säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt och det registreringsnummer under vilket köparen gjort sitt förvärv. Motsvarande bestämmelser i 1 kap. 5 a § ML bör kompletteras med en hänvisning till den föreslagna 5 kap. 6 b §. Därutöver föreslås att paragrafen förtydligas i visst avseende.

6 Arbetsbeting

6.1 Sjätte direktivet

Med arbetsbeting avses det fall att köparen beställt en vara som skall tillverkas av säljaren men köparen tillhandahåller själv en väsentlig del av materialet. Ett medlemsland har rätt att betrakta arbetsbeting som en omsättning av varor och inte som en tjänsteomsättning (artikel 5.5 a i sjätte direktivet). Enligt övergångsordningen är dessutom medlemsländerna skyldiga att i vissa fall behandla arbetsbeting som omsättning av varor (artikel 28a.5a). Överföring av varor jämföras som huvudregel med överlåtelse mot ersättning och beskattas därigenom i enlighet med bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv. Rör överföringen varor som är föremål för arbetsbeting skall dock överföringen under vissa förutsättningar inte anses som en överlåtelse mot ersättning och därmed heller inte föranleda någon beskattning såsom för gemenskapsinternt förvärv (artikel 28a.5b). Detta gäller dock endast om beställaren och tillverkaren bedriver skattepliktig verksamhet i respektive medlemsland, om arbetsbetinget fysiskt utförs i ett annat medlemsland än det i vilket beställaren är registrerad till mervärdesskatt, om det använda materialet är avsänt eller transporterat från beställarens land och om den produkt som tillverkas eller monterats transporterats tillbaka till beställarens land. Är dessa förutsättningar inte uppfyllda, kan transporten av råmaterial från beställaren till säljaren komma att jämföras med en varuomsättning mot ersättning och därmed beskattas.

6.2 Andra förenklingsdirektivet

I samband med att frågan om beskattningsland för värdering av och arbeten på lös egendom behandlades i rådet togs även frågan om arbetsbeting ("contract work") enligt artikel 28a.5a upp och beslöts om den reglering som framgår av artiklarna I.1, I.5, I.6, I.8 och I.12 i förenklingsdirektivet.

Den omständigheten att det finns särskilda beskattningsregler för det fall arbeten på lös egendom utgör arbetsbeting har medfört problem för EG-handeln. Särbestämmelsen i artikel 5.5a om att arbetsbeting skall anses som varuomsättning slopas därför i förenklingsdirektivet. Detta innebär att arbetsbeting kommer att behandlas som tjänst i beskattningshänseende och att de nya reglerna om beskattningsland och skattskyldighet för arbete på lös egendom även omfattar arbetsbeting (jfr avsnitt 5 ovan).

Som en följd av den övriga regleringen slopas skyldigheten för den som utför ett arbetsbeting att för kontrolländamål föra register över material som har skickats till honom av en näringsidkare från ett annat medlemsland. För att det fortfarande skall vara möjligt att kontrollera beskattningen i sådana fall har det ansetts att någon form av uppgiftskyldighet måste finnas kvar. Det föreskrivs därför att den skattskyldige genom sin bokföring måste kunna visa att material som han har i lager inte tillhör honom utan ingår i värdering av eller arbete på lös egendom (artikel I.12).

Skyldigheten att lämna periodiska sammanställningar gäller även för varuöverföringar som ingår i ett arbetsbeting. Även dessa regler slopas (artikel I.12)

6.3 Genomförandet av förenklingsdirektivet

Regeringens förslag: Arbetsbeting skall i beskattningshänseende behandlas som tjänsteomsättning och inte som varuomsättning.

Promemorian: Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget biträds eller lämnas utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: I 2 kap. 1 § första stycket 2 ML finns en bestämmelse om att arbetsbeting skall anses som en omsättning av varor. I enlighet med vad som föreskrivs i förenklingsdirektivet bör den regeln slopas.

Regler om gemenskapsinterna varuöverföringar i samband med arbetsbeting finns i 2 a kap. 7 § andra stycket 2 och i 8 § ML. Även dessa bestämmelser bör slopas som en följd av förenklingsdirektivet (artikel 1.6). Därutöver krävs en följdändring i 2 a kap. 2 § 3. Arbetsbetingen kommer därmed att omfattas av bestämmelsen i 2 a kap. 7 § andra stycket 3 ML om varuöverföringar som utgör led i en tjänsteomsättning. Bestämmelsen bör kompletteras med de ytterligare villkor för tillämpningen som föreskrivs om i förenklingsdirektivet. Hit hör att varan måste återsändas till beställarlandet.

Regler om periodiska sammanställningar finns i 13 kap. 30 § ML. I paragrafen hänvisas inte särskilt till arbetsbeting. Någon ändring är därför inte behövlig.

Det nuvarande kravet på ett särskilt register över varor som ingår i ett arbetsbeting har förutsatts bli reglerat genom tillämpningsföreskrifter (prop. 1994/95:57 s. 169). I den mån sådana förekommer bör de nu upphävas.

Skuldigheten för en skattskyldig att genom tillräckligt detaljerade räkenskaper kunna möjliggöra identifikation av varor som sänts till honom för reparation etc. torde inrymmas i det allmänna krav som gäller för näringsidkare om bokföring enligt god bokföringssed i 1 och 2 §§ bokföringslagen (1976:125).

7 Beskattningsunderlaget vid import

7.1 Sjätte direktivet

Beskattningsunderlaget vid import skall omfatta omkostnader, t.ex. transportkostnader, vilka uppkommit fram till den första bestämmelseorten inom det importerande medlemslandet (artikel 11.B.3 b första stycket). Med första bestämmelseort avses den ort i importlandet som nämns på fraktsedeln eller någon annan transporthandling eller, om en sådan handling saknas, den ort där första omlastningen görs i det landet. Medlemsländerna har vidare en rätt att i beskattningsunderlaget räkna in sådana omkostnader som uppkommit vid transport till en annan bestämmelseort inom det importerande medlemslandet om den orten är känd när skattskyldigheten inträder (11.B.3 b tredje stycket).

7.2 Andra förenklingsdirektivet

Enligt förenklingsdirektivet har medlemsländerna inte en rättighet utan en skyldighet att i beskattningsunderlaget räkna in, inte bara sådana omkostnader som uppkommit vid transport till en annan bestämmelseort inom det importerande landet utan även sådana som uppkommit vid transport till en annan bestämmelseort inom EG, om den orten är känd vid tidpunkten för importen (artikel 1.2).

Ändringen syftar till att förenkla förfarandet vid beskattning av tjänster som har samband med en varuimport (varutransporttjänster och tjänster som utgör ett led i sådana tjänster). Samtidigt innebär den en utvidgning av tillämpningsområdet för artikel 14.1 genom att omsättningen av tjänsterna undantas från beskattning i motsvarande mån som ersättningen för dem skall ingå i beskattningsunderlaget för importen. Härigenom undviks dubbelbeskattning.

Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import skall således omfatta alla omkostnader som uppkommit i samband med en varutransport. Detta gäller oavsett till vilket medlemsland varorna importeras, medlemslandet vid ankomsten till gemenskapen (sådana kostnader inkluderas alltid i beskattningsunderlaget för importen genom en hänvisning i artikel 11.B.1 till rådets förordning nr 2913/92 artikel 32.1.e), eller något annat medlemsland, och oavsett destinationsorten för den transport som följer efter importen, transport till en annan del inom det importerande medlemslandet eller till ett annat medlemsland (artikel 11.B.3 tredje stycket i lydelse enligt förenklingsdirektivet).

7.3 Genomförandet av förenklingsdirektivet

Regeringens förslag: Beskattningsunderlaget för en varuimport till Sverige skall, utöver omkostnaderna fram till den första bestämmelseorten, även inkludera omkostnader som uppkommit vid transport till någon annan bestämmelseort i Sverige eller till en bestämmelseort i något annat EG-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen.

Promemorian: Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Generaltullstyrelsen*, *Grossistförbundet* och *Speditörsförbundet* framhåller att kostnader för varutransporter som uppkommer efter det att varorna anlänt till platsen för införsel till EG inte skall räknas in i tullvärdet och anser att Sverige skall verka för en ändring av EG:s bestämmelser så att tullvärdet och beskattningsunderlaget för mervärdesskatt blir detsamma.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelsen i artikel 11.B.3 b tredje stycket, som i dag är fakultativ, saknar motsvarighet i ML. I 7 kap. 8 § andra stycket ML finns däremot bestämmelser motsvarande artikel 11.B. 3 b första stycket. Eftersom regleringen i förenklingsdirektivet (artikel 1.2) är obligatorisk bör 7 kap. 8 § andra stycket kompletteras med en bestämmelse som anger att beskattningsunderlaget för en varuimport till Sverige, utöver omkostnaderna fram till den första bestämmelseorten, även bör inkludera omkostnader som uppkommit vid transport till någon annan bestämmelseort i Sverige eller till en bestämmelseort i något annat EG-land, om denna ort är känd vid tidpunkten för importen. Vissa redaktionella ändringar bör också övervägas.

För undvikande av dubbelbeskattning bör vidare införas en bestämmelse som undantar omsättning av transporttjänster och andra tjänster om ersättningen utgör en sådan omkostnad som skall räknas in i beskattningsunderlaget för varuimport (jfr artikel 14.1 i). Detta kan lämpligen göras i en ny 32 §, till 3 kap. ML. Samtidigt bör i 10 kap. 11 § ML införas en rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättningar som undantas på detta sätt (jfr artikel 17.3 b).

Från remisshåll har konstaterats att förslaget medför en diskrepans mellan tullvärdet och beskattningsunderlaget för mervärdesskatten. Regeringen inser att detta förhållande kan medföra praktiska problem både för tullmyndigheterna och de skattskyldiga och avser att följa frågans hantering inom EG.

8 Återbetalning av mervärdesskatt till resenärer från ett land utanför EG

8.1 Sjätte direktivet

I artikel 15 i sjätte direktivet finns regler om undantag för export och exportliknande transaktioner. Som export räknas bl.a. varuomsättning i detaljistledet till en resenär från ett annat land som skall medföra varan i sitt personliga bagage till ett land utanför EG (artikel 15.2).

8.2 Andra förenklingsdirektivet

I förenklingsdirektivet (artikel 1.3) anges de närmare förutsättningarna för tillämpningen av exportundantaget i artikel 15.2 i sjätte direktivet. Dels anges att resenären inte får vara etablerad inom gemenskapen, dels anges en tidsfrist inom vilken varan måste exporteras för att skattefrihet skall föreligga. Vidare fastställs en beloppsgräns för när undantaget är tillämpligt. Slutligen finns bestämmelser om på vilket sätt det skall styrkas att en vara lämnat gemenskapen. Det har härvid inte krävts bevisning i form av ett särskilt gemenskapsdokument. Ett påtecknande ("endorsement") i form av en stämpel från tullkontoret vid platsen för utförseln på fakturan eller en jämförlig handling har ansetts utgöra tillräckligt bevis. Det kan noteras att varje medlemsland åläggs att till kommissionen lämna ett prov på den stämpel som används. Kommissionen skall därefter översända denna information till skattemyndigheterna i de andra medlemsländerna.

I anslutning till artikel 1.3 har medlemsländerna enats om att det påtecknande som utförs av tullkontoren vid utresan från gemenskapen måste göras i överensstämmelse med EG:s tullregler om kontroll av resandebagage. Bakgrunden härtill är att det inte får råda bristande överensstämmelse mellan tullproceduren och resandebestämmelserna. Det skall exempelvis inte kunna förekomma att en person får en utförselstämpel i ett medlemsland och lämnar gemenskapen via ett annat medlemsland där tullkontroll av bagaget utförs. I ett sådant fall skulle det vara möjligt för resenären att lämna över varan till någon annan i det sistnämnda landet, varvid varan kommer att kvarbli inom gemenskapen.

Vidare har medlemsländerna enats om att den som bor inom gemenskapen och som på ett tillfredsställande sätt och inför behörig myndighet kan visa att han inom den närmaste framtiden kommer att bosätta sig utanför gemenskapen, skall behandlas på samma sätt som en köpare som inte är etablerad inom gemenskapen.

Slutligen råder enighet om att de medlemsländer som anslutit sig till den nordiska överenskommelsen om beskattning av resgods i resandetrafiken mellan de nordiska länderna fortsätta att föreskriva att fakturor eller därmed jämförliga handlingar som påtecknats av ett tullkontor i Norge får ersätta fakturor eller därmed jämförliga handlingar som påtecknats av ett tullkontor där varan lämnade gemenskapen, i de fall varan förvärvats i Danmark, Finland eller Sverige och transporterats av norska resenärer till Norge.

8.3 Genomförandet av förenklingsdirektivet

Regeringens förslag: Bestämmelserna om skattefri försäljning till resenärer från tredje land villkoras av att varan förs ut till tredje land inom tre månader efter utgången av den månad under vilken inköpet gjordes. Vidare skall skattefriheten endast gälla varuförsäljningar om minst 200 kronor.

Promemorian: Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens förslag utom i fråga om beloppsgränsen som i promemorian satts till 100 kronor.

Remissinstanserna: *Generaltullstyrelsen* och *Riksskatteverket* anser beloppsgränsen bör vara 1 000 kronor. *Näringslivets skattedelegation* och *Köpmannaförbundet* finner det förhållandet att en tulltjänsteman måste intyga utförsel av varor inköpta i annat EG-land komplicerat och byråkratiskt och förutsätter att regeringen i gemenskapssammanhang verkar för att privata entreprenörer liksom hittills skall kunna utföra intygsgivningen.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser motsvarande artikel 15.2 återfinns i 5 kap. 9 § första stycket 9 ML och i 14 § mervärdesskatteförordningen (1994:223), MF. Reglerna innebär att omsättning av varor till en resenär bosatt i tredje land skall anses som en skattefri exportomsättning om säljaren kan visa att köparen i anslutning till leveransen medfört varan till tredje land. Bestämmelserna har tillämpats så att köparen vid sitt förvärv erlägger mervärdesskatt på vanligt sätt men att han vid utresa ur landet återfår skatten. Ett privat företag, Sweden Taxfree Shopping STS AB, administrerar återbetalningen av mervärdesskatten vid utresan mot en viss avgift samt utfärdar intyg till säljaren som visar att den försålda varan förts ut ur landet. Säljaren kan därefter behandla omsättningen som en exportomsättning i sin bokföring.

I de fall en resenär från tredje land inköpt varor i ett annat EG-land och via Sverige för ut dem till tredje land krävs att den handling som intygar utförseln måste vara utformad på ett sådant sätt att den äger rättslig giltighet i det EG-land i vilket inköpet gjorts. Av förenklingsdirektivet (artikel 1.3) följer att det nuvarande systemet i Sverige kan accepteras i andra EG-länder endast om intygsgivaren har status av tullmyndighet. STS AB har av skattemyndigheten godkänts som intygsgivare (jfr 14 § MF) och därmed erhållit formell behörighet att utfärda intyg om utförsel och även att utföra andra åtgärder av officiell karaktär i samband med återbetalning av

mervärdesskatten. Företaget kan emellertid inte anses som tullmyndighet ("customs office", tullkontor) i den mening som avses i artikel 15.2. Vidare har från kommissionen framhållits att överlåtelse av myndighetsutövning av här aktuellt slag till privata företag inte godtas inom EG.

Det kan således konstateras att det svenska förfarandet inte i alla delar kan anses förenligt med EG-reglernas krav. Det är därför inte möjligt för Sverige att tillämpa de särskilda svenska reglerna om intygsgivning i de fall där varorna inköpts i ett annat EG-land och via Sverige förs ut till ett land utanför gemenskapen. I dessa fall måste arrangeras att en tulltjänsteman finns närvarande vid utförseln eller i vart fall finns lätt tillgänglig. EG:s regler torde däremot inte hindra vårt nuvarande intygssystem för kontroll av utförseln när det gäller varor som resenären inköpt i Sverige och som han för ut härifrån till ett tredje land. Möjligheten med intygsgivare bör således finnas kvar i dessa fall och utgöra ett alternativ till stämpel av tulltjänsteman. Inte heller torde EG-reglerna hindra den återbetalning av mervärdesskatten som utövas av STS AB.

Ett genomförande av förenklingsdirektivet förutsätter att 14 § MF preciseras i fråga om det sätt på vilket utförsel skall intygas.

I 5 kap. 9 § första stycket 9 finns redan inskrivet ett krav motsvarande det i förenklingsdirektivet (artikel 1.3) om att resenären skall vara bosatt i ett land utanför EG. Däremot bör bestämmelsen preciseras och kompletteras med de nya tids- och beloppsgränserna. Utförseln måste således ske senast under tredje månaden efter den månad inköpet skedde. Omsättningens sammanlagda värde inklusive mervärdesskatt skall enligt direktivet överstiga ett belopp motsvarande 175 ecu för den skall kunna undantas. Det är dock möjligt att välja ett lägre belopp för de medlemsländer som så önskar. I promemorian förslags att skattefriheten skulle gälla för varuförsäljningar där ersättningen utgör minst 100 kronor, vilket är den beloppsgräns som i dag gäller för återbetalning genom intygsgivare. Generaltullstyrelsen och Riksskatteverket har föreslagit att beloppsgränsen höjs till 1 000 kronor för att minska hanteringen för tullpersonalen och för att skapa enhetlighet med vad som enligt ML gäller för försäljning till turister från Norge. Regeringen konstaterar därvid att den i Sverige valda beloppsgränsen får betydelse för tullens hantering endast när fråga är om utförsel till tredje land av varor inköpta i Sverige och då endast som ett alternativ till intyg genom särskild intygsgivare. I övriga fall då en tulltjänstemans medverkan krävs är det fråga om utförsel till tredje land av varor inköpta i annat EG-land. Det antal påtecknanden som härvid kan bli aktuellt styrs av de beloppsgränser som tillämpas i det andra EG-landet. En viss höjning av det i promemorian föreslagna beloppet kan dock vara motiverad. Ersättningen föreslås därför utgöra minst 200 kronor. Med ersättning avses priset inklusive mervärdesskatten, se 7 kap. 3 a § ML.

9 Ikraftträdande av de lagändringar som föranleds av andra förenklingsdirektivet

Regeringens förslag: Lagändringarna med anledning av andra förenklingsdirektivet skall träda i kraft den 1 januari 1996.

Promemorian: Förslaget i promemorian överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget lämnas utan erinran.

Skälen för regeringens förslag: Av förenklingsdirektivet framgår att medlemsländerna skall sätta i kraft de lagar, förordningar och andra bestämmelser som är nödvändiga för att direktivet skall kunna genomföras på nationell nivå senast den 1 januari 1996.

Vissa av ändringarna måste med nödvändighet göras av medlemsländerna samtidigt, bl.a. frågan om arbetsbeting.

Bestämmelserna om skattefri försäljning till turister från tredje land (artikel 1.3), om förlängd korrigeringstid för fastigheter (artikel 1.4) och om beskattningen vid vissa lagringsförfaranden (artikel 1.9) får dock sättas i kraft tidigare än den 1 januari 1996. Det kan här noteras att Tyskland och Luxemburg har fått rätt att sätta bestämmelserna om lagringsförfarandena i kraft senast den 1 januari 1997.

För svensk del bör ett samtidigt ikraftträdande den 1 januari 1996 ske av all lagstiftning med anledning av förenklingsdirektivet.

10 Mervärdesskattefrihet för EG-institutioner

Regeringens förslag: 10 kap. 6 § ML förtydligas så att reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskickningar m.fl. i Sverige också gäller för Europeiska gemenskapernas representation i Sverige. Bestämmelserna i 3 kap. 30 a § om undantag från skatteplikt för leverans av varor till internationella organisationer m.fl. i ett annat EG-land kompletteras med en bestämmelse om att skattefriheten också omfattar tillhandahållande av tjänster till EG:s institutioner i de övriga EG-länderna.

Skälen för regeringens förslag: Särskilda regler om skattefrihet för EG:s institutioner finns inte i ML, och heller inte i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, till vilken ML hänvisar. Däremot skall enligt lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen vissa fördrag m.m. som anges i lagen gälla här i landet, med den verkan som följer av fördragen. Däribland finns fördraget den 8 april 1965 om upprättandet av ett gemensamt råd och en gemensam kommission för Europeiska gemenskaperna. I ett särskilt protokoll till detta fördrag föreskrivs om immunitet och privilegier för de Europeiska gemenskaperna. I artikel 3, andra stycket, i protokollet anges att:

Medlemsstaternas regeringar skall i alla de fall där så är möjligt vidta lämpliga åtgärder för att efterskänka eller betala tillbaka summan av de indirekta skatter och avgifter som ingår i priset på lös eller fast egendom när gemenskaperna för tjänstebruk gör betydande inköp i vilka denna typ av skatter eller avgifter inkluderas i priset. Dessa bestämmelser får dock inte tillämpas på ett sådant sätt att konkurrensen inom gemenskaperna snedvrids (SFS 1994:1501 del I s.434).

EG-kommissionen har i Sverige ett representationskontor. Detta i Sverige verkande organ bör ha samma rätt till skattefrihet som övriga internationella organisationer har enligt 10 kap. 6 § ML. En uttrycklig bestämmelse om detta bör tas in i nämnda bestämmelse i ML, eftersom den skattefrihet som följer av det nämnda protokollet är oprecis och bl.a. inte omfattar tjänsteområdet. För dessa i Sverige belägna kontor

bör således det här använda återbetalningsförfarandet användas, och med samma begränsningar som gäller för övriga återbetalningsberättigade.

Enligt 3 kap. 30 a § ML undantas från skatteplikt omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EG-land, bland annat när köparen är en internationell organisation med säte i det andra EG-landet. En förutsättning för skattefrihet i Sverige för sådana varuleveranser är att frihet från mervärdesskatt råder för förvärvet enligt reglerna i det andra EG-landet. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 15.10 i sjätte mervärdesskattedirektivet, där villkoret för skattefria leveranser uttrycks så att skattefrihet skall vara medgiven enligt reglerna i organisationens värdland.

Bestämmelserna i 3 kap. 30 a § ML innebär att varor kan sändas skattefritt från Sverige till EG-institutioner i t.ex. Belgien, under förutsättning att det är styrkt att skattefrihet enligt belgisk rätt medges för förvärvet. Det finns särskilda regler för hur denna rätt till skattefri leverans skall styrkas m.m. Bl.a. används ett särskilt dokument, som skall specificera varje leverans och som utformats gemensamt för EG-länderna (jfr prop. 1994/95:202 s. 70ff. och vad som anförs i avsnitt 3 ovan om tillämpligt formulär vid sådan skattefri försäljning).

I fråga om försändelser av varor till EG-institutionerna finns således redan regler i den svenska lagstiftningen som uppfyller den skattefrihet som förutsätts i det nämnda protokollet om immunitet och privilegier.

Däremot saknas enligt den svenska lagstiftningen möjlighet att tillhandahålla tjänster skattefritt till internationella organisationer m.m. som inte har Sverige som värdland. Om en tjänst enligt reglerna om omsättningsland i 5 kap. 4-8 §§ ML anses omsatt i Sverige, skall beskattning ske här oavsett att kunden är en internationell organisation etc. som i sitt värdland kan tänkas ha rätt att förvärva tjänster av motsvarande slag utan mervärdesskatt.

Denna fråga har aktualiserats vid det svenska medlemskapet i EU framför allt beträffande översättnings- och andra konsulttjänster som svenska företag tillhandahåller åt EG-institutioner i Belgien m.fl. europeiska länder. Dessa beskattas i Sverige enligt 5 kap. 8 § första stycket jämfört med 5 kap. 7 § ML. Övriga medlemsstater torde emellertid medge skattefrihet i dessa fall. Även om en sådan skattefrihet inte följer av det tidigare nämnda protokollet om immunitet och privilegier, bör en skattefrihet införas i svensk lagstiftning så att svenska företag kan arbeta under samma villkor som de som gäller i de övriga länderna.

Skattefriheten bör omfatta tjänster av alla slag. Den bör tills vidare begränsas till tillhandahållanden åt EG-institutioner. Vissa hanterings- och kontrollproblem torde uppkomma om skattefria tillhandahållanden av tjänster generellt skulle medges till internationella organisationer m.m. med värdland utanför Sverige. Något behov av sådana regler har heller inte gjort sig gällande. Mot en sådan utvidgning av skattefriheten i nuvarande skede talar också att en översyn av EG-reglerna på detta område (artikel 15.10 i sjätte mervärdesskattedirektivet) pågår.

Skattefriheten för tillhandahållande av tjänster åt EG-institutionerna bör tas in i 3 kap. 30 a § ML, som ett nytt tredje stycke.

De nu föreslagna ändringarna i ML bör få tillämpas för tillhandahållanden som skett den 1 januari 1995 eller senare.

II Övrigt

I det följande lämnas förslag till vissa tekniska justeringar av ML.

Regeringens förslag: Regeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML om skattskyldighet för förvärvaren för vissa tjänster i fråga om fastigheter belägna i Sverige slopas. Den som omsätter tjänsten bör i dessa fall alltid vara skattskyldig.

Bestämmelserna i 3 kap. 21 § ML om undantag för omsättningar avseende fartyg och luftfartyg förtydligas. Samtidigt införs ett kvalificerat undantag för förmedling av sådana varor och tjänster som avses i den paragrafen om förmedlingen görs av mäklare eller av annan som förmedlar varorna eller tjänsterna för någon annans räkning i dennes namn.

Vissa ändringar av teknisk natur föreslås också i 9 a kap. 8 och 18 §§ och i 10 kap. 11 § tredje stycket.

Skälen för regeringens förslag: I flertalet fall är den som omsätter en vara eller tjänst skattskyldig för omsättningen, jfr 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. I fråga om vissa tjänster gäller emellertid, enligt första stycket 2 i samma bestämmelse, att det är förvärvaren som är skattskyldig under förutsättning att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare. Det är här fråga om de tjänster som anges i 5 kap. 4 och 7 §§, dvs. tjänster på fast egendom som är belägen i Sverige resp. vissa uppräknade tjänster som tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG.

Att förvärvaren av tjänsten i dessa fall angetts som skattskyldig grundar sig på förenklingsskäl. De nuvarande svenska reglerna går tillbaka till tiden före medlemskapet i EU. Regeln om att förvärvaren görs skattskyldig i fråga om tjänster på fast egendom i Sverige kan emellertid skapa administrativa problem, t.ex. om förvärvaren är en privatperson som inte är hemmahörande i Sverige. I sådana fall kan regeln snarast försvåra skatteuttaget.

Enligt EG:s regler, sådana de kommer till uttryck i artikel 21 i sjätte direktivet, skall förvärvaren vara skattskyldig i fråga om sådana tjänster som anges i artikel 9.2.e i direktivet, vilket motsvarar 5 kap. 7 § ML. Det finns dock ingen bestämmelse i direktivet om att förvärvaren kan göras skattskyldig i fråga om omsättning av tjänster på fast egendom.

Mot bakgrund av problemen med tillämpningen av förvärvsbeskattningen i vissa fall, och särskilt med tanke på EG-reglernas utformning, bör regeln om skattskyldighet för förvärvaren för vissa tjänster i fråga om fastigheter i Sverige slopas. Den som omsätter tjänsten bör i dessa fall alltid vara skattskyldig. I 1 kap. 2 § första stycket 2 ML bör därför ändras så att hänvisningen till 5 kap. 4 § utgår.

Bestämmelserna i 3 kap. 21 § avseende undantag för fartyg och luftfartyg bör i förtydligande syfte närmare anpassas till ordalydelsen i artikel 15.5 i sjätte direktivet. Bl.a. bör klart framgå att uthyrning av fartyget är undantaget från skatteplikt. Härmed bör avses alla typer av charter- och befraktningsavtal. Vidare bör i en ny 21 a § införas en regel motsvarande den som anges i artikel 15.14 i sjätte direktivet, om att tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare som handlar i någon annans namn och för dennes räkning inte skall beskattas om

förmedlingsverksamheten avser de omsättningar som undantas enligt 3 kap. 21 §. Omsättningarna enligt 3 kap. 21 § är kvalificerat undantagna. Detta skall även gälla för förmedlingsverksamheten enligt föreslagna 3 kap. 21 a §. En bestämmelse härom bör införas i 10 kap. 11 §. Bestämmelsen i 3 kap. 21 a § bör tillämpas från och med den 1 januari 1995.

Vid sidan om de nu föreslagna justeringarna bör även vissa justeringar göras i 9 a kap. 8 och 18 §§ samt i 10 kap. 11 § tredje stycket. Dessa kommenteras närmare i författningskommentaren.

Frågan om de föreslagna ändringarna i 3 kap. har väckts av Skeppsmäklarföreningen. Samråd i denna fråga och i övriga frågor i detta avsnitt har skett med Riksskatteverket.

12 Statsfinansiella effekter

Förslagen utgör i huvudsak tekniska omläggningar som inte påverkar statsintäkterna. Förslagen innebär inte heller några sådana ändringar som kan förväntas medföra behov av resursförstärkning till skattemyndigheterna eller förvaltningsdomstolarna.

13 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Alla uppgifter om EG-regler avser sjätte direktivet varvid beaktats de ändringar som föranletts av andra förenklingsdirektivet om inte något annat anges.

I kap.

2 §

Ändringen i första stycket 2 kommenteras i avsnitt 11.

Ändringen i första stycket 3 innebär att kunden under i paragrafen angivna förutsättningar är skattskyldig för arbete på lös egendom som skall beskattas i Sverige enligt föreslagna 5 kap. 6 b § (jfr avsnitt 5.2). Bestämmelsen motsvarar artikel 21.1 b i lydelse enligt artikel 28g.1b.

I andra stycket erinras om den särskilda skattskyldighetsregeln i föreslagna 9 c kap. 5 § (jfr avsnitt 4.3).

2 kap.

1 §

Bestämmelsen i första stycket 2 om att arbetsbeting skall anses som en omsättning av varor föreslås upphävd (jfr avsnitt 6.3). Sådana omsättningar kommer därigenom att behandlas som omsättning av arbete på lös egendom, jfr 5 kap. 6 § och föreslagna 5 kap. 6 b §. Detta får betydelse vid gränsöverskridande handel, eftersom reglerna om omsättningsland är olika vid omsättning av varor jämfört med tjänster. Angående överföring av varor från annat EG-land för arbete på dem i Sverige, jfr 2 a kap. 7 §.

2 a kap.

2 §

Ändringen i tredje punkten är en konsekvens av att 8 § avseende arbetsbeting föreslås upphävd (jfr avsnitt 6.3).

7 §

I paragrafens andra stycke anges förutsättningarna för att en varuöverföring inte skall beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv. Upphävandet av punkten 2 i andra stycket är en konsekvens av att särregleringen för arbetsbeting föreslås slopad (jfr avsnitt 6.3). I stället skall samma regler gälla för varor som är föremål för arbetsbeting i ett annat EG-land som för varor som repareras i det andra EG-landet, jfr andra stycket punkt 3. I punkten 3 föreslås ett tillägg om att den överförda varan skall återutföras från Sverige till beställaren av tjänsten i ett annat EG-land. Genom att arbetsbeting i fortsättningen skall betraktas som omsättning av tjänst har det ansetts nödvändigt att skärpa den regel som undantar gemenskapsinterna varuöverföringar från förvärvsbeskattning i de fall då varan förs över till ett annat medlemsland för att någon där skall tillhandahålla reparation eller något annat arbete på varan åt den som för över varan (artikel 28a.5.b andra stycket femte strecksatsen i sjätte direktivet). Enligt förenklingsdirektivet (artikel I.6) måste dessa varor efter utfört arbete sändas tillbaka till den som gjort överföringen och till det EG-land från vilket varorna ursprungligen har sänts eller transporterats. Motsvarande regel finns i dag beträffande arbetsbeting, (se 2 a kap. 8 §).

8 §

Paragrafen föreslås upphävd som en konsekvens av att 2 a kap. 7 § andra stycket 2 slopas.

3 kap.

1 a §

I paragrafen erinras om den föreslagna undantagsbestämmelsen i 9 c kap. 1 § som gäller för vissa varor under den tid de placerats i särskilda lager, jfr avsnitt 4.

21 §

Ändringen kommenteras i avsnitt 11.

21 a §

Paragrafen, som motsvarar artikel 15.14 i sjätte direktivet kommenteras i avsnitt 11.

30 a §

Ändringen kommenteras i avsnitt 10.

30 d §

Ändringen är en konsekvens av att 10 a kap. föreslås upphävt (jfr avsnitt 5.2).

32 §

Paragrafen motsvarar artikel 14.1 i. Enligt 7 kap. 8 § andra stycket skall importörer inräkna omkostnader för tjänster vid transport fram till bestämmelseorten i EG om denna är känd vid tidpunkten för förtullningen. I syfte att undvika dubbelbeskattning föreslås att omsättningen av sådana tjänster undantas från beskattning (jfr avsnitt 7.3). Jfr även 10 kap. 11 § angående möjligheten att få återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådana tjänsteomsättningar.

5 kap.

5 §

Ändringen är en konsekvens av den föreslagna regeln i 5 a § första stycket om beskattningsland för en varutransporttjänst utförd i Sverige när den är en del av en gemenskapsintern varutransport (jfr avsnitt 5.2).

5 a §

Till grund för ändringen ligger den nya bestämmelsen i artikel 28b.C.I. Ändringen får till följd att svensk mervärdesskatt skall betalas för en varutransport som utförs här i landet och som är en del i en EG-transport om köparen av tjänsten är registrerad här och återopar sitt svenska registreringsnummer. Däremot skall beskattning inte ske i Sverige för varutransporter som utförs här i landet om de har direkt anknytning till en varutransport till eller från ett annat EG-land och mottagaren av tjänsten är registrerad i ett annat EG-land. Ändringen kommenteras närmare i avsnitt 5.2.

6 §

Ändringarna utgör en konsekvens av den föreslagna regeln i 6 b § om beskattningsland för arbeten på lös egendom.

6 a §

Ändringen innebär att vad som i 5 a § sägs om inhemska deltransporter med direkt anknytning till gemenskapsinterna varutransporter även skall gälla för inhemska s.k. stödtjänster som har direkt samband med sådana inhemska deltransporter (jfr avsnitt 5.2).

6 b §

I paragrafen, som motsvarar artikel 28b.F, fastslås att värdering av och arbete på varor som är lös egendom, åt en näringsidkare i ett annat EG-land, skall beskattas i Sverige om inte förvärvaren av tjänsten återopar mervärdesskatteregistrering i ett annat EG-

land. Det förutsätts dock att egendomen efter utfört arbete transporteras eller sänds ut från Sverige efter utfört arbete. Sker inte detta, skall omsättningslandet för arbetet bedömas efter huvudregeln i 5 kap. 6 § första stycket 3 och 4, dvs. arbetet skall beskattas i Sverige om det utförs här. Jfr även föreslagna 2 a kap. 7 § första stycket 2.

I detta sammanhang kan noteras att medlemsländerna vid utarbetandet av förenklingsdirektivet enats om att för det fall den tillhandahållna tjänsten avser ett transportmedel registrerat i det land i vilket tjänsten fysiskt har utförts, skall det förutsättas att varorna inte är avsända eller transporterade utanför det landet.

Reglerna om beskattningsland för arbete på lös egendom ersätter den särskilda ordningen i 10 a kap. och kommenteras närmare i avsnitt 5.

9 §

Ändringen i första stycket 4 och i tredje stycket har gjorts mot bakgrund av att frihamnarna upphör att finnas i sin nuvarande form den 1 januari 1996. I praktiken kommer de att ersättas av instituten frizon eller frilager, jfr författningskommentaren till 9 c kap. 2 §. Bestämmelsen i första stycket 4, som närmast motsvarar artikel 16.B.b, föreslås tills vidare kvarstå i sin nuvarande utformning, jfr avsnitt 4.3. Den nu nämnda bestämmelsen och bestämmelsen i tredje stycket har förtydligats till att avse endast leveranser av gemenskapsvaror. Någon materiell ändring är inte avsedd härmed. Skattefrihet i samband med leveranser av icke-gemenskapsvaror gäller redan enligt bestämmelserna om uppskjuten importbeskattning, jfr 1 kap. 5 §. Omsättning av icke-gemenskapsvaror som redan är placerade i frizoner eller frilager undantas från beskattning enligt föreslagna 9 c kap. 1 § första stycket 3. När det i 5 kap. 9 § första stycket 4 och tredje stycket talas om leveranser avses såväl omsättning inom landet som gemenskapsinternt förvärv av den vara som levereras i frizonen eller frilaget.

Ändringen i första stycket 9, som motsvarar den nya lydelsen av artikel 15.2, innebär en precisering av nuvarande regler om skattefri försäljning till resenärer som är bosatta eller stadigvarande vistas utanför EG. Med bosatt eller stadigvarande vistas förstås den plats som anges som sådan i pass, identitetskort eller någon annan identitetshandling som det medlemsland där leveransen ägt rum, godkänner som identitetshandling. Vidare föreslås vissa tids- och beloppsgränser. Dessa kommenteras i avsnitt 8.3.

7 kap.

8 §

I första stycket har endast gjorts en redaktionell ändring. Ändringen i andra stycket innebär att importörer vid förtullning av varor som kommer från platser utanför EG, utöver omkostnader fram till bestämmelseorten i Sverige, skall medräkna omkostnader för transport fram till bestämmelseorten inom EG i dess helhet när denna är känd vid tidpunkten för förtullningen (jfr avsnitt 7.3). Angående tidpunkten för skattskyldighetens inträde, se 1 kap. 5 §.

8 kap.

2 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 17.2.a i dess lydelse enligt artikel 28f.1. Ändringen kommenteras i avsnitt 4.3.

9 a kap.

8 §

I paragrafen anges vad som avses med skattskyldig återförsäljare. Bestämmelsen motsvarar artikel 26a.A.e i sjätte direktivet (jfr prop. 1994/95:202).

Enligt nämnda regel i sjätte direktivet skall även den som förmedlar en vara anses som en skattskyldig återförsäljare. Detta avser de fall då förmedlaren omsätter en vara i eget namn för en annans räkning. Om däremot en förmedlare omsätter varan i annans namn och för dennes räkning, skall beskattning hos förmedlaren avse endast själva förmedlingstjänsten.

Andra stycket i förevarande paragraf handlar om omsättning som görs av förmedlare. Bestämmelsens ordalydelse kan uppfattas så att den avser alla former av förmedling, dvs. inte endast sådan förmedling som görs i förmedlarens eget namn. För att begränsa räckvidden av bestämmelsen i enlighet med vad som gäller enligt regeln i sjätte direktivet, bör det uttryckligen anges att det skall vara fråga om förmedling i eget namn.

18 §

Paragrafen motsvarar innehållet i artikel 26a D c i sjätte direktivet, och innebär bl.a. att reglerna i 5 kap. 2 § första stycket 4 om distansförsäljning inte skall tillämpas på omsättningar som beskattas enligt regler om vinstmarginalbeskattning (jfr prop. 1994/95:202). De omsättningar som avses är sådana som beskattas i något annat EG-land enligt detta lands regler om vinstmarginalbeskattning. Bestämmelsen har förtydligats i detta avseende.

9 c kap.

Kapitlet kommenteras även i avsnitt 4.3.

1 §

Första stycket 1 motsvarar artikel 16.I.A och 16.B.e, första stycket 2 motsvarar artikel 16.I.C, första stycket 3 motsvarar artikel 16.I.D.a och första stycket 4 motsvarar artikel 16.I.D.b. Motsvarigheten till andra stycket finns i inledningen till artikel 16.I. Tredje stycket motsvarar artikel 16.I.a. Undantagen gäller så länge varorna befinner sig inom landet under de angivna förfarandena. Undantagen medför rätt till återbetalning av ingående skatt, se 10 kap. 11 §. Den som enbart utför omsättningar undantagna från skatteplikt enligt 9 c kap. är inte skyldig att registrera sig till mervärdesskatt här, se 14 kap. 1 § jämförd med 1 kap. 1 och 2 §§.

2 §

Paragrafen motsvarar artikel 16.I.B sista stycket.

För begreppen gemenskapsvaror och icke-gemenskapsvaror, se artikel 4 i tullkodexen och avsnitt 4.3. Tillfälligt lager behandlas i artikel 50-53 tullkodexen. Till dess att varor som uppvisats för tullen hänförs till en godkänd tullbehandling skall de efter uppvisandet ha status som varor i tillfällig förvaring. Sådana varor får endast lagras på platser som godkänts av tullmyndigheterna enligt de villkor som fastställs av dessa myndigheter. Tullager definieras i tullkodexen artikel 98 som varje av tullmyndigheterna godkänt och övervakat ställe, där varor får lagras enligt fastställda villkor. Frizoner och frilager definieras i tullkodexen artikel 166 som antingen delar av gemenskapens tullområde eller lokaler belägna inom detta område

vilka är avskilda från resten av det. Tillstånd att inrätta frizoner och frilager meddelas enligt 46 § tullagen (1994:1550) av regeringen.

3 §

Motsvarigheten till paragrafen finns i artikel 16.1.B andra stycket. Det ankommer på medlemsländerna att bestämma villkoren för de lager som skall avse andra varor än punktskattepliktiga varor.

4 §

Motsvarigheten till första stycket finns i inledningen till artikel 16.1 första stycket. Andra stycket motsvarar artikel 16.1 tredje stycket. I fall som avses i 1 § första stycket 3 innebär ett uttag av varan ur lagret att en importsituation uppkommer. Normalt sett skulle således en importbeskattning ske. Enligt förenklingsdirektivet måste dock importlandet vidta nödvändiga åtgärder för att undvika dubbelbeskattning i sådana fall. I den föreslagna paragrafens andra stycke sägs därför att den skatt som skall tas ut enligt paragrafens första stycke skall ges företräde framför importskatten. Detta medför bl.a. att det är skattemyndigheten och inte tullmyndigheten som är beskattningsmyndighet i dessa fall.

5 §

Paragrafen, som motsvarar artikel 16.1 andra stycket, kommenteras närmare i avsnitt 4.3.

6 §

Paragrafen är utformad i enlighet med vad som anges i avsnitt 4.2.

7 §

Motsvarar artikel 16.B andra stycket. Bestämmelsen har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser inom punktskatteområdet för en upplagshavare av skatteupplag men anpassats till mervärdesskatteförhållanden, jfr 4 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt och 10 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt. Angående uttrycket yrkesmässig verksamhet, se 4 kap. ML

8 §

Med skattemyndigheten avses Skattemyndigheten i Kopparbergs län, se 12 kap. 2 § i förslaget.

9 §

Motsvarar bilaga J i andra förenklingsdirektivet.

I punkt 18 avses med begreppet mineraloljor, råolja (2709), oljor ur petroleum m.m. (2710), propan (2711 12) och butan (2711 13). Det kan noteras att begreppet mineraloljor i punkt 18 är snävare än motsvarande begrepp i punktskattesammanhang (jfr rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 och rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992). Angående punkt 17 kan noteras att vissa KN-nr enligt kapitel 29 utgör mineraloljor enligt definitionen i direktivet 92/81/EEG.

10 kap.

6 §

Ändringen kommenteras i avsnitt 10.

11 §

Genom ändringarna i första stycket blir omsättningar som undantas enligt föreslagna 9 c kap. 1 § och 3 kap. 21 a § och 32 § kvalificerat undantagna (jfr avsnitt 4.3 resp. 7.3 och 11). Motsvarande bestämmelser finns i artikel 17.3.b. i dess lydelse enligt artikel 28f.

I första stycket har också gjorts en rättelse av en felaktig hänvisning till 3 kap. 23 § 8. Hänvisningen skall rätteligen avse 3 kap. 23 § 7, jfr 3 kap. 23 § i dess lydelse enligt SFS 1995:700 (jfr prop.1994/95:202).

Tredje stycket, syftar till att åstadkomma återbetalningsrätt för ingående skatt för den som omsätter varor och tjänster i ett annat EG-land, jfr artikel 17.3.a. Jfr även bet. 1994/95:SkU7 s. 84.

Sista stycket upphävs som en konsekvens av att 10 a kap. föreslås upphävt (jfr avsnitt 5.2).

10 a kap.

Kapitlet upphävs och föreslås ersatt av den i avsnitt 5 kommenterade ordningen innebärande ändringar och tillägg i 1 kap. 2 § första stycket 3, 5 kap. 5 §, 5 a §, 6 §, 6 a § och 6 b § samt 11 kap. 5 a §.

11 kap.

5 a §

Paragrafen motsvarar artikel 22.3.b andra stycket första strecksatsen i lydelse enligt artikel 28h. Ändringen kommenteras närmare i avsnitt 5.2. Den föreslagna preciseringen innebär inte någon ändring i sak utan avser endast att åstadkomma en närmare anpassning till lydelsen av motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet.

12 kap.

2 §

Skattemyndigheten i Kopparbergs län har redan i dag behörighet att pröva frågor om godkännande av upplagshavare och av skatteupplag enligt 4 kap. 3 § energiskattelagen, 9 § alkoholskattelagen och 10 § tobaksskattelagen (jfr 1 kap. 5 § lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter).

13 kap.

27 §

Paragrafen föreslås upphävd till följd av lagstiftning den 1 november 1995 (jfr prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

15 kap.

1 §

Ändringarna utgör en konsekvens av att 10 kap. 12 § andra stycket upphävs genom lagstiftning den 1 november 1995 (jfr författningskommentaren till 13 kap. 27 § och prop. 1994/95:202, SFS 1995:700).

20 kap.

I §

I paragrafen införs bestämmelser motsvarande dem i 12 kap. lagen om skatt på energi.

Beslut i frågor som avses i 9 c kap. 8 § är inte beskattningsbeslut. Detta får till följd bl.a. att det allmänna skulle sakna överklaganderätt beträffande dessa beslut om inte annat föreskrivs. Det föreslås därför att Riksskatteverket ges talerätt. Riksskatteverket bör föra det allmännas talan även i de fall sökanden eller upplagshavaren har överklagat ett beslut. I fråga om ett sådant överklagande gäller den i 20 kap. 4 § angivna tidsfristen. I fråga om överklagande av Riksskatteverket hos länsrätten gäller den i 23 § förvaltningslagen (1986:223) angivna tidsfristen.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

I denna del hänvisas till avsnitt 9 - II.

Förteckning över remissinstanser som avgett yttrande över promemorian EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen

Efter remiss har yttrande över promemorian lämnats av Kommerskollegium, Generaltullstyrelsen, Riksskatteverket, Konkurrensverket, Jordbruksverket, Föreningen Auktoriserade Revisorer, Grossistförbundet Svensk Handel, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Skattedelegation, Stockholms Handelskammare, Svenska Petroleuminstitutet, Sveriges Industriförbund, Sveriges Köpmannaförbund, Sveriges Speditörsförbund, Sweden Tax-free Shopping STS AB.

Sveriges Industriförbund och Stockholms Handelskammare åberopar yttrandet från Näringslivets Skattedelegation. Yttrande har också inkommit från Svenska Arbetsgivareföreningen, som åberopar yttrandet från Näringslivets Skattedelegation.

Sveriges Köpmannaförbund har utöver eget yttrande åberopat yttrande från Näringslivets Skattedelegation.

Lagrådets yttrande

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1995-10-12

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bertil Voss, justitierådet Johan Munck, regeringsrådet Karl-Ingvar Rundqvist.

Enligt en lagrådsremiss den 28 september 1995 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Marianne Svanberg.

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.

Förteckning över åberopade EG-direktiv m.m.

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1, Celex 377L0388 (EGT nr L 365, 31.12.1994, s. 53, Celex 394L0076).

Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med kompletteringar av det gemensamma mervärdesskattesystemet och med ändringar i direktivet 77/388/EEG syftande till upphävande av de inre gränserna (EGT nr L 376, 31.12.1991, s. 1, Celex 391L0680).

Rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 med ändringar i direktivet 77/388/EEG och införande av förenklingsåtgärder för mervärdesskatten (EGT nr L 384, 30.12.1992, s. 47, Celex 392L0111).

Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt - Tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT nr L 102, 5.5.1995, s. 18, Celex 395L0007).

Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT nr L 76, 23.3.1992 s. 1, Celex 392L0012).

Rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om en harmoniserad skattestruktur för mineraloljor (EGT nr L 316, 31.10.1992, s. 12, Celex 392L0081).

Rådets förordning nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT nr L 302, 19.10.1992, s. 1, Celex 392R2913).

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 19 oktober 1995

Närvarande: statsministern Carlsson, ordförande, och statsråden Sahlin, Hjelm-Wallén, Hellström, Freivalds, Persson, Tham, Hedborg, Andersson, Winberg, Uusmann, Nygren, Ulvskog, Sundström, Lindh, Johansson

Föredragande: statsrådet Persson

Regeringen beslutar proposition 1995/96:58 EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen.

Rättsdatablad

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upp- häver eller upp- repar ett normgiv- ningsbemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EG-regler
--------------------	--	---

Mervärdesskattelagen (1994:200) 395L0007