

Regeringens proposition

2010/11:28



Vissa tekniska mervärdesskattefrågor

Prop.
2010/11:28

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 4 november 2010

Fredrik Reinfeldt

Anders Borg
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

Propositionen innehåller ett förslag på mervärdesskatteområdet. Det införs nya regler i mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och skattebetalningslagen (1997:483).

Förslaget kan indelas i fyra inbördes åtskilda delförslag. Tre av dessa utgör juridisk-tekniska ändringar i mervärdesskattesystemet, vilka följer av ett nytt EU-direktiv (2009/162/EU). Det fjärde delförslaget innebär olika ändringar i mervärdesskattelagen och skattebetalningslagen som i huvudsak sammanhänger med reglerna som infördes i samband med genomförandet av det så kallade momspaketet (se prop. 2009/10:15) i svensk rätt.

Det första delförslaget rör regelverken avseende omsättningsland för el och gas respektive import av sådana varor. Dessa regler förtydligas bl.a. på så vis att det klart framgår att de omfattar fler typer av överföringssystem för gas än vad som uttryckligen anges i dag. Regelverken utvidgas också till att omfatta leveranser av värme och kyla respektive viss import av gas som transporteras av fartyg.

Delförslag två förtydligar reglerna om internationella organisationers skattefria inköp av varor och tjänster på så vis att EU-institutionernas m.fl. skattefrihet regleras för sig.

Det tredje delförslaget inför en begränsning i avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som hänför sig till andra fastigheter än stadigvarande bostad som både används av den skattskyldige i sin verksamhet och för privat bruk eller liknande. Den ingående skatten får i det fallet endast dras av i proportion till den omfattning fastigheten används i verksamheten. Om användningen av fastigheten sedermera ändras ska

den avdragna ingående skatten jämkas enligt mervärdesskattelagens regler för detta. Vidare föreskrivs att reglerna om uttagsbeskattning inte är tillämpliga vid sådan ändrad användning.

Det sista delförslaget avser bl.a. olika justeringar av vissa importregler avseende undantag från skatteplikt och omsättningsland. Vidare förtydligas tidpunkten för när uppgifter ska rapporteras i en periodisk sammanställning.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

1	Förslag till riksdagsbeslut	5
2	Lagtext	6
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	20
2.3	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	23
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt	24
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	25
3	Ärendet och dess beredning	26
4	Bakgrund	28
5	Gällande rätt	28
5.1	EU-rätt	28
5.2	Svensk rätt	29
6	Överväganden	30
6.1	Definitionerna av punktskattepliktiga varor och materiella ting	30
6.2	Förslag avseende mervärdesskatte regler för gas, el, värme och kyla	31
6.2.1	Inledning	31
6.2.2	Import av gas, el, värme eller kyla m.m.	32
6.2.3	Omsättningslandsregler för gas, el, värme och kyla	33
6.2.4	Omsättningsland för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas, el, värme eller kyla	35
6.3	Förslag avseende internationella organisationer m.fl.	36
6.3.1	Undantag från skatteplikt för viss omsättning till internationella organisationer m.fl. i andra EU-länder	36
6.3.2	Återbetalning av ingående mervärdesskatt till internationella organisationer m.fl. och frihet från sådan skatt vid deras import av varor	39
6.4	Begränsningar i avdragsrätten i visst fall m.m.	42
6.4.1	Bakgrund	42
6.4.2	Den nya EU-rätten	43
6.4.3	Det svenska genomförandet av avdragsbegränsningen	44
6.4.4	Fördelning av den ingående skatten efter skälig grund	49
6.4.5	Jämkning av avdragen ingående skatt	50

6.5	Förslag med koppling till det så kallade momspaketet m.m.	51
6.5.1	Inledning	51
6.5.2	Omsättningsland för monteringsleveranser	52
6.5.3	Person- och varutransporttjänster	53
6.5.4	Tjänster i samband med viss import av varor m.m.	53
6.5.5	Förtydligande av tidpunkten för uppgifters rapportering i periodisk sammanställning.....	57
6.5.6	Vissa redaktionella ändringar	58
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	58
8	Statsfinansiella och andra effekter.....	60
9	Författningskommentar.....	62
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	62
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.	69
9.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	70
9.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	70
9.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi	71
Bilaga 1	Direktiv 2009/162/EU	72
Bilaga 2	Sammanfattning av promemorian Vissa tekniska mervärdesskattefrågor	77
Bilaga 3	Promemorians lagförslag.....	78
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Vissa tekniska mervärdesskattefrågor	93
Bilaga 5	Lagrådsremissens lagförslag.....	94
Bilaga 6	Lagrådets yttrande	112
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 4 november 2010	118
	Rättsdatablad	119

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 2010/11:28

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.,
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
4. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt, och
5. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Häri genom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att rubrikerna närmast efter 5 kap. 1 § och 10 kap. 3 § ska utgå, dels att 1 kap. 4 a, 10 a och 13 b §§, 2 kap. 2 och 5 §§, 3 kap. 30, 30 a och 32 §§, 5 kap. 1, 2 a, 2 c, 2 d, 9, 17, 18 och 19 §§ samt 10 kap. 6 § ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 5 kap. 2 § ska lyda ”Omsättning inom landet av varor” och rubriken närmast efter 5 kap. 3 a § ska lyda ”Omsättning inom landet av tjänster”,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 1 kap. 10 b och 10 c §§ samt 8 kap. 4 a–4 c §§,

dels att det i lagen närmast före 5 kap. 19 § ska införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §³

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt *skall* anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket *första meningen* vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt *ska* anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

10 a §

Med EG eller ett EG-land förstås i denna lag *de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde*.

Med EG eller ett EG-land förstås i denna lag *de territorier som tillhör en medlemsstat där fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen ska tillämpas i enlighet med artikel 299 i fördraget. Det gäller dock inte de territorier som anges i 10 b §.*

Vid tillämpningen av denna lag ska Furstendömet Monaco, Isle of

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2010/23/EU (EUT L 72, 20.3.2010, s. 1, Celex 32010L0023).

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2006:905.

Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia likställas med sådana territorier som avses i första stycket första meningen.

10 b §

Med ett tredje territorium förstås:

- 1. berget Athos,*
- 2. Kanarieöarna,*
- 3. de franska utomeuropeiska departementen,*
- 4. Åland,*
- 5. Kanalöarna,*
- 6. ön Helgoland,*
- 7. territoriet Büsingen,*
- 8. Ceuta,*
- 9. Melilla,*
- 10. Livigno,*
- 11. Campione d'Italia,*
- 12. de italienska delarna av Luganosjön.*

Territorierna i första stycket 1–5 ingår i gemenskapens tullområde medan de i 6–12 samma stycke angivna territorierna inte ingår i området.

10 c §

Transaktioner med ursprung i eller avsedda för

1. Furstendömet Monaco ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike,

2. Isle of Man ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Förenade kungariket,

3. Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Cypern.

13 b §⁴

Med punktskattepliktiga varor förstås sådana alkohol-, tobaks-, eller energiprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt Europeiska gemenskapens punktskatteregler.

Med punktskattepliktiga varor avses energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror såsom dessa varor definieras i gemenskapslagstiftning för punktskatter. Det gäller dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller genom ett gasnät som är avslutet till ett sådant system.

2 kap.2 §⁵

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

1. tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk eller, om inte annat följer av andra stycket, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, eller

1. tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk eller, om inte annat följer av andra stycket, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller annars för *användning* för annat ändamål än den egna verksamheten, eller

2. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

Överlåtelse av varor utan ersättning anses inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges för den skattskyldiges egen verksamhet.

5 §⁶

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för *annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för sitt eget eller personalens privata bruk*, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för *sitt eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten*, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för *annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål*, om omsättningen eller importen av varan undan-

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för *privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten*, om omsättningen eller importen av varan undan-

⁴ Senaste lydelse 2007:463.

⁵ Senaste lydelse 2007:1376.

⁶ Senaste lydelse 2007:1376.

tagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

tagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyring, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

3 kap.

30 §⁷

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen *skall* omsättas till ett annat EG-land enligt 30 a §.

Från skatteplikt undantas även import av *gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el*.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen *ska* omsättas till ett annat EG-land enligt 30 a §.

Från skatteplikt undantas även import av

1. *gas som*

a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller

b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgas-system eller till ett rörledningsnät uppströms,

2. *el, eller*

3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

⁷ Senaste lydelse 2004:1155.

Anm. Paragrafen föreslagen ändrad i propositionen Nya mervärdesskatteregler om förändrade krav för viss import av varor (prop. 2010/11:14).

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas 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,

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*

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,

3 a. köparen är ett i ett annat EG-land beläget kontor eller anläggning som tillhör

– Europeiska gemenskapen,

– Europeiska atomenergigemenskapen,

– Europeiska centralbanken,

– Europeiska investeringsbanken, eller

– ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier⁹ gäller, 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.*

4. köparen är

a) ett i ett annat EG-land beläget kontor eller anläggning som tillhör en annan internationell organisation än som anges i 3 a,

b) en medlemsstats ombud vid

⁸ Senaste lydelse 2001:971.

⁹ EUT C 321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

- en sådan organisation,
 c) en person med tjänst hos en
 sådan organisation, eller
 d) en person med uppdrag hos
 en sådan organisation.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt första stycket 1 från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls *Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen.*

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls

1. ett i ett annat EG-land beläget kontor eller anläggning som avses i

- a) första stycket 3 a, eller
 b) första stycket 4, eller*

2. en

a) medlemsstats ombud vid en sådan organisation som avses i första stycket 4,

b) person med tjänst hos en sådan organisation, eller

c) person med uppdrag hos en sådan organisation.

Från skatteplikt undantas en sådan överföring av en vara som avses i 2 kap. 1 § andra stycket om förhållandena är sådana som anges i första stycket 1 eller 2 eller andra stycket i förevarande paragraf.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt första stycket 3, 3 a eller 4 eller tredje stycket endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges en motsvarande omsättning i det EG-land som följer av samma bestämmelser och förvärvat görs av en sådan köpare som anges i dem.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt första stycket 3 a och tredje stycket 1 a endast i den omfattning skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids.

32 §¹⁰

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

Utgör ersättningen för en tjänst en sådan bikostnad som enligt 7 kap. 8 § tredje stycket *ska* ingå i beskattningsunderlaget för import, är omsättningen av tjänsten undantagen från skatteplikt. *Detsamma gäller om en sådan bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EG-land i enlighet med det landets tillämpning av artikel 86.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG.*

5 kap.

1 §¹¹

I 2–16 §§ och 9 b kap. 4 § första stycket finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–16 §§ anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–16 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet.

2 a §

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 *skall* varan inte anses omsatt inom landet, om

1. *varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land, och*

2. *säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning.*

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 *ska* varan inte anses omsatt inom landet, om *varan transporteras av*

1. *säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land och säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning, eller*

2. *säljaren, köparen eller någon annan och ska installeras eller monteras i ett annat EG-land av säljaren eller för dennes räkning.*

¹⁰ Senaste lydelse 2004:118.

¹¹ Senaste lydelse 2009:1333.

2 c §¹²

Omsättning av gas genom *distributionsystemet för naturgas, eller av el*, till en skattskyldig återförsäljare *skall* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren *har antingen* sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras *i Sverige eller, om återförsäljaren saknar* sådant säte eller etableringsställe *i Sverige, han* är bosatt eller stadigvarande vistas *här*.

Omsättning av gas genom *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system*, till en skattskyldig återförsäljare *ska* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren *antingen* har sätet för sin ekonomiska verksamhet *i Sverige* eller *har* ett fast etableringsställe *här* för vilket varan levereras. *Om* återförsäljaren *varken här eller utomlands har* ett sådant säte eller *fast* etableringsställe *är varan omsatt inom landet, om återförsäljaren* är bosatt eller stadigvarande vistas *i Sverige*.

En vara är dock inte omsatt inom landet om den levereras till ett fast etableringsställe som återförsäljaren har utomlands.

Första och andra styckena gäller även omsättning av

1. el, eller

2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas *eller el* består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas, *el, värme eller kyla* består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

2 d §¹³

Omsättning av gas genom *distributionsystemet för naturgas, eller av el, som inte omfattas av 2 c §, skall* anses som en omsättning inom landet, om köparens *egentliga* användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. *Om varan helt eller delvis faktiskt inte förbrukas av köparen, anses denna icke förbrukade vara ha använts*

Omsättning av gas genom *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, ska* anses som en omsättning inom landet, om köparens *faktiska* användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige *och omsättningen* inte omfattas av 2 c §.

¹² Senaste lydelse 2004:1155.

¹³ Senaste lydelse 2004:1155.

och förbrukats i Sverige, om han har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras här eller, om han saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Om varan inte helt förbrukas av köparen, ska den återstående delen av varan ändå anses ha använts och förbrukats i Sverige, om köparen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här för vilket varan levereras. Om köparen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, ska varan anses omsatt i Sverige, om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

En vara är dock inte omsatt inom landet om den levereras till ett fast etableringsställe som köparen har utomlands.

Första–tredje styckena gäller även omsättning av

1. el, eller

2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

9 §¹⁴

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten *i sin helhet* genomförs i Sverige, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten *inte till någon del* genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet.

¹⁴ Senaste lydelse 2010:1046.

17 §¹⁵

Tjänster som anges i 18 § 1–11 och 13 och som förvärfvas i ett land utanför EG av någon som inte är en näringsidkare i det landet, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.

Tjänster som anges i 18 § 1–11, 13 och 14 och som förvärfvas i ett land utanför EG av någon som inte är en näringsidkare i det landet, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.

Tjänster som anges i 18 § 12 och som förvärfvas av någon som inte är näringsidkare och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.

18 §¹⁶

Bestämmelserna i 16 och 17 §§ ska tillämpas på följande tjänster:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. tillhandahållande av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
 - a) webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
 - b) programvara och uppdatering av denna,
 - c) bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
 - d) musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
 - e) distansundervisning,
13. tillträde till *distributions-* system för naturgas och el samt tillträde till *och överföring eller distribution genom*

¹⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁶ Senaste lydelse 2009:1333.

transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster.

a) ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,

b) ett system för el, eller

c) ett nät för värme eller kyla,

14. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

Undantag från 4–18 §§ och 9 b kap. 4 §

19 §¹⁷

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ anses som omsättning utomlands *då* det är fråga om

1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,

2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i samband med export eller import av varor som omfattas av 9 c kap. 1 §,

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ *eller* 9 b kap. 4 § *första stycket* anses som omsättning utomlands *när* det är fråga om

2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i *direkt* samband med

a) export av varor från Sverige eller ett annat EG-land,

b) import av varor som omfattas av

– 9 c kap. 1 §, eller

– ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,

c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av gemenskapens tullområde, om varorna

– förflyttas här i landet under ett förfarande för intern gemenskaps-transitering enligt gemenskapens tullbestämmelser, om varorna

¹⁷ Senaste lydelse 2009:1333.

hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller

– när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller

d) införsel av varor till ett annat EG-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,

3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EG och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EG av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning,

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EG antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och

5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en näringsidkare och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG.

8 kap.

4 a §

Ingående skatt som är avdragsgill enligt 3 § och hänför sig till en fastighet får endast dras av i proportion till den omfattning en skattskyldig använder den i sin verksamhet, om skatten hänför sig till en fastighet som både används

1. av den skattskyldige i verksamheten, och

2. för

– eget privat bruk,

– personalens privata bruk, eller

– annars annat ändamål än för den egna verksamheten.

Med ingående skatt avses i första stycket även sådan skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet.

Första stycket gäller inte

1. en stadigvarande bostad som omfattas av avdragsförbudet som följer av 9 och 10 §§, eller
2. ingående skatt som är avdragsgill enligt 10 §.

4 b §

Om den enligt 4 a § avdragsgilla delen av den ingående skatten inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

4 c §

Om användningen av en sådan fastighet som avses i 4 a § ändras, ska den ingående skatten jämkas i enlighet med 8 a kap.

Bestämmelserna i 2 kap. 5 § är inte tillämpliga vid ändrad användning av en sådan fastighet som avses i 4 a §.

10 kap.

6 §¹⁸

Utländska beskickningar, karriärkonsulat 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. tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
4. tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges i 1–3 eller på motorfordon,
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,
6. sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
7. alkohol- och tobaksvaror,
8. tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och
9. bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

¹⁸ Senaste lydelse 2004:1155.

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även *representation* i Sverige för *Europeiska gemenskaperna och Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar*.

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även *ett* i Sverige *beläget kontor eller anläggning som tillhör*

– *Europeiska gemenskapen,*
 – *Europeiska atomenergigemenskapen,*
 – *Europeiska centralbanken,*
 – *Europeiska investeringsbanken,* eller

– *ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier gäller.*

Rätt till återbetalning enligt andra stycket gäller endast i den omfattning återbetalningen inte leder till att konkurrensen snedvrids.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

2. Bestämmelserna i 8 kap. 4 a–4 c §§ ska tillämpas på ingående skatt om rätten till avdrag inträder den 1 januari 2011 eller senare.

3. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet, om avdragsrätt för den ingående skatten på fastighetstjänsten har inträtt såväl före som efter den 1 januari 2011.

4. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Prop. 2010/11:28

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

dels att 1 kap. 4 § och 2 kap. 2 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 2 kap. 3 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Genom denna lag genomförs

– rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (kodifierad version)²,

– artikel 12 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, senast ändrat genom rådets direktiv 2010/12/EU³,

– rådets direktiv 2007/74/EG av den 20 december 2007 om undantag från mervärdesskatt och punktskatt på varor som införs av resande från tredjeländer,

– artikel 143 fa i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, senast ändrat genom rådets direktiv 2010/23/EU⁴, och

– rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer,

– rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer.

– rådets direktiv 83/181/EEG av den 28 mars 1983 bestämmande omfattningen av artikel 14.1 d i

¹ Senaste lydelse 2008:1413.

² EUT L 292, 10.11.2009, s. 5 (Celex 32009L0132).

³ EUT L 50, 27.2.2010, s. 1 (Celex 32010L0012).

⁴ EUT L 72, 20.3.2010, s.1 (Celex 32010L0023).

direktiv 77/388/EEG om frihet från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor, senast ändrat genom rådets direktiv 91/680/EEG och

– artikel 23 i 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, senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG.

2 kap.

2 §⁵

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Första stycket tillämpas också för en vara som får föras in tullfritt enligt internationella överenskommelser om gränsöverskridande renbetning mellan Sverige och Norge.

Frihet från skatt vid import ska medges även i de fall som anges i 4 och 5–9 §§ samt i 3 kap.

Frihet från skatt ska medges även när förutsättningar för hel frihet från tull vid temporär import föreligger.

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version)⁶, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Frihet från skatt vid import ska medges även i de fall som anges i 3 a, 4 och 5–9 §§ samt i 3 kap.

⁵ Senaste lydelse 2008:1413.

⁶ EUT L 324, 10.12.2009, s. 23 (Celex 32009R1186).

3 a §

*Rätt till frihet från mervärdes-
skatt ska medges vid import av
varor som görs av ett i Sverige
beläget kontor eller anläggning
som tillhör*

- Europeiska gemenskapen,*
- Europeiska atomenergigemen-
skapen,*
- Europeiska centralbanken,*
- Europeiska investeringsban-
ken, eller*

*– ett organ som har inrättats av
gemenskaperna och för vilket pro-
tokollet av den 8 april 1965 om
Europeiska gemenskapernas im-
munitet och privilegier⁷ gäller.*

*Frihet från skatt enligt första
stycket gäller endast i den omfatt-
ning skattefriheten inte leder till
att konkurrensen snedvrids.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

⁷ EUT C 321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 33 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.
33 §¹

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om

1. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och

2. omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Uppgifterna ska tas upp för den period som omfattar den tidpunkt som avses i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § mervärdesskattelagen (1994:200).

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Då får föreskrivas att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

¹ Senaste lydelse 2009:1335.

Härigenom föreskrivs att 40 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

40 §¹

Om snus eller tuggtobak importeras av någon som inte är godkänd lagerhållare ska skatten betalas till Tullverket.

I övrigt tillämpas 30–31 e §§, 32 § första stycket 2 och 3 och andra stycket och 34 § även i fråga om snus och tuggtobak. Därvid ska vad som gäller om upplagshavare i stället gälla den som är godkänd lagerhållare.

En godkänd lagerhållare får göra avdrag för skatt på

1. tuggtobak som har levererats till en köpare i ett annat EG-land, och
2. tuggtobak och snus

a) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som förvärvats från någon som inte är godkänd lagerhållare,

b) för vilka skattskyldighet enligt denna lag tidigare har inträtt och som innehas av lagerhållaren vid tidpunkten för godkännandet,

c) som har förstörts genom oförutsedda händelser eller force majeure,

d) som exporterats till tredje land eller förts till frizon eller frilager för annat ändamål än att förbrukas där, eller

e) som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 eller 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från tobaksskatt gäller i det EG-landet.

e) som har levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3, 3 a eller 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från tobaksskatt gäller i det EG-landet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

¹ Senaste lydelse 2009:1501.

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 2 § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.
2 §¹

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a § och som levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3 *eller* 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från bränsleskatt föreligger i det EG-landet.

En skattskyldig får göra avdrag för skatt på bränsle som avses i 1 kap. 3 a § och som levererats till en sådan köpare som avses i 3 kap. 30 a § första stycket 3, *3 a eller* 4 mervärdesskattelagen (1994:200), i den omfattning som frihet från bränsleskatt föreligger i det EG-landet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

¹ Senaste lydelse 2001:518.

I december 2009 antog Europeiska unionens råd (i det följande rådet) direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt¹ (i fortsättningen direktiv 2009/162/EU). Denna proposition avser det svenska genomförandet av direktiv 2009/162/EU, som finns bifogat som *bilaga 1*.

Direktiv 2009/162/EU innebär i huvudsak ett antal tekniska ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt², härafter mervärdesskattedirektivet.

För det första görs vissa ändringar i lydelsen av reglerna om import och platsen för beskattning av leverans av gas och el för att dessa ska överensstämma med sitt ursprungliga syfte.³ Det förtydligas därför att den särskilda ordningen för dessa varor är tillämplig på import och leverans av naturgas genom varje system för naturgas beläget inom gemenskapens territorium eller varje nät som är anslutet till ett sådant system. Vidare utvidgas skattebefrielsen vid import av neutralitetskäl till import med hjälp av fartyg, eftersom gasen förs in i ett naturgassystem eller ett rörledningsnät uppströms. Problematiken som uppkommer i samband med leverans och import av gas eller el gäller också leverans och import av värme eller kyla. Samma regler ska därför gälla för dessa varor som för naturgas och el. Dessutom företas motsvarande justeringar när det gäller den särskilda ordningens tillämplighet på alla slags tjänster i samband med tillhandahållandet av tillträde till samtliga system eller nät för el och naturgas samt till nät för värme och kyla.

För det andra inför direktiv 2009/162/EU, även det i förtydligande syfte och för att undvika tillämpningssvårigheter, specifika regler i mervärdesskattedirektivet för den skattefrihet som organ som har inrättats av gemenskaperna åtnjuter. Grunden för dessa regler är protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier⁴. De nya reglerna särskiljs därigenom från den rättsliga grunden för skattefriheten som åtnjuts av internationella organisationer i allmänhet i fråga om vissa transaktioner.

Den skattefrihet som Bulgariens och Rumäniens anslutningsfördrag ger små företag respektive internationell persontransport tas, *för det tredje*, in i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2009/162/EU. Detta för ökad tydlighet och en konsekvent hantering av sådana undantag från mervärdesbeskattning. Dessa regler ska dock inte genomföras i svensk rätt.

För det fjärde klargörs och stärks grundregeln för avdragsrätten när det gäller varor som inte uteslutande används av en beskattningsbar person i samband med dennes yrkesverksamhet. De nya reglerna är obligatoriska när det gäller fast egendom och fakultativa i fråga om lös egendom. För

¹ EUT L 10, 15.1.2010, s. 14 (Celex 32009L0162).

² EUT L 347, 11.12.2006 s. 1 (Celex 32006L0112). Direktivet senast ändrat genom direktiv 2010/23/EU (EUT L 14, 20.1.2009, s. 7, Celex 32009L0117).

³ Om syftet, se rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el (EUT L 260, 11.10.2003, s. 8, Celex 32003L0092).

⁴ EUT C 321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

att garantera ett rättvist avdragssystem görs reglerna för avdragsjustering i mervärdesskattedirektivet tillämpliga även i de fall en varus användning inom och utanför rörelsen förändras.

Slutligen har bl.a. underhandskontakter med Skatteverket visat att vissa mindre justeringar av mervärdesskattelagen (1994:200) bör göras. Dessa är framför allt motiverade av de regler som genomför det så kallade momspaketet i svensk rätt. Korrigeringarna avser bl.a. reglerna om undantag från skatteplikt och omsättningsland i vissa importsituationer. Vidare förtydligas när uppgifter ska rapporteras i en periodisk sammanställning.

Till grund för direktiv 2009/162/EU ligger Europeiska kommissionens (fortsättningsvis kommissionen) förslag KOM(2007) 677 slutlig. Förslaget har varit föremål för remissbehandling. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2007/10028/SKA).

I Finansdepartementet har utarbetats en promemoria, Vissa tekniska mervärdesskattefrågor (dnr 2010/3611), med förslag till genomförande av ovanstående direktiv i svensk rätt. Promemorian innehåller även vissa andra förslag. Promemorian har remissbehandlats. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 2*, promemorian lagförslag i *bilaga 3* och en förteckning över remissinstanserna i *bilaga 4*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2010/3611).

Kammarrätten i Sundsvall tar upp frågan om ”EU-land” bör användas i författningsförlagen i stället för ”EG-land”. När det gäller denna fråga vill regeringen uppmärksamma att anpassningen av mervärdesskattelagen i enlighet med Lissabonfördraget kommer att ske i särskild ordning. Följaktligen kommer ”EG-land” att användas genomgående i detta lagstiftningsärende när det gäller författningstexten. Av samma skäl hänvisar författningstexten till protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier⁵, inte protokollets konsoliderade form, dvs. protokollet om Europeiska unionens immunitet och privilegier⁶. Här bör också noteras att även direktiv 2009/162/EU hänvisar till förstnämnda version av protokollet.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 14 oktober 2010 att inhämta Lagrådets yttrande över det lagförslag som finns i *bilaga 5*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 6*.

Regeringen har i propositionen med ett undantag (se avsnitt 6.5.2) följt Lagrådets förslag. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 6.1, 6.2.2, 6.2.3, 6.3.1, 6.3.2, 6.4.3, 6.4.5, 6.5.2, 6.5.4 och 7.

Därutöver har följdändringar gjorts i 3 kap. 30 a § femte stycket mervärdesskattelagen (1994:200), 40 § tredje stycket 2 e, lagen (1994:1563) om tobaksskatt och 7 kap. 2 § lagen (1994:1776) om skatt på energi. Vidare har vissa redaktionella ändringar gjorts i förhållande till lagrådsremissens lagtext.

⁵ EUT C 321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

⁶ EUT C 115, 9.5.2008, s. 266 (Celex 12008E/PRO/07).

Kommissionens förslag, KOM(2007) 677 slutlig, är även känt som det tekniska direktivet. Förslagets bakgrund är att näringslivet och medlemsstaterna påpekade behovet av flera punktvisa anpassningar av mervärdesskattedirektivet. Anpassningarna sammanfördes till ett direktiv eftersom ingen av dem motiverade ett självständigt sådant. Ett delförslag rör mervärdesskatteregler för leverans av naturgas, el, värme och kyla. Ett annat rör skattebehandlingen av gemensamma företag som bildas i enlighet med artikel 171 i EG-fördraget (numera artikel 187 EUF-fördraget). Ytterligare ett förslag har samband med utvidgningen av unionen (Bulgarien och Rumänien). Det sista delförslaget avser villkoren för att utöva rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Förslaget behandlades under 2008 och 2009 i rådets arbetsgrupp för indirekta skatter. En överenskommelse om det ingicks vid rådets möte den 9 juni 2009. På grund av att förslaget utvidgats något i förhållande till kommissionens ursprungsförslag återremitterades det till Europaparlamentet för ett rådgivande yttrande. Rådet beslutade den 22 december 2009, efter yttrandet avgivits, att anta förslaget i form av direktiv 2009/162/EU.

Det beslutade direktivet skiljer sig från kommissionens förslag i framförallt två avseenden. För det första har kommissionens delförslag avseende de gemensamma företagen kommit att ingå i ett generellt förtydligande av den skattefrihet som gemenskaperna m.fl. åtnjuter från indirekta skatter och vars grund är protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier³⁵. För det andra infördes en möjlighet för medlemsstaterna att tillämpa den föreslagna avdragsbegränsningen på ingående skatt som hänför sig till lös egendom och inte bara fast egendom såsom ursprungligen föreslogs.

5 Gällande rätt

5.1 EU-rätt

Reglerna om gas och el

De gällande mervärdesskattereglerna för gas och el infördes genom rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el³⁶. I artiklarna 38 och 39 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att mervärdesskatt ska uppbäras där förvärvaren faktiskt förbrukar den naturgas som levererats genom distributionssystemet för naturgas och el. Den plats där återförsäljaren eller köparen är etablerad har regelmässigt betydelse vid avgörandet av konsumtionslandet. Vidare finns sådana regler avseende vissa tjänster i artikel 59 i direktivet. Dessa regler beaktar särdragen hos denna typ av överföring vid fastställandet av platsen för leverans, vilket undanröjer all snedvridning av konkurrensen mellan

³⁵ EUT C 321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

³⁶ EUT L 260, 11.10.2003, s. 8 (Celex 32003L0092).

medlemsstaterna. Mervärdesskattedirektivet innehåller ytterligare regler på gas- och elområdet i artikel 17.2 i fråga om överföring av varor till annan medlemsstat och i artikel 143 vad avser import. Prop. 2010/11:28

Internationella organisationers skattefria inköp

Artikel 151.1 b i mervärdesskattedirektivet föreskriver att medlemsstaterna ska undanta leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till internationella organisationer på där närmare angivna villkor från skatteplikt. Dessa transaktioner likställs med export i mervärdesskatt-hänseende. Ytterligare regler om undantag från skatteplikt för sådana organisationer finns i artikel 143 i samma direktiv i fråga om import.

Avdragsrätt

Huvudprincipen i mervärdesskattedirektivet för avdragsrätten är att en beskattningsbar person har rätt att dra av mervärdesskatt i den utsträckning som de varor och tjänster för vilka mervärdesskatt betalats eller ska betalas används för transaktioner som medför rätt till avdrag (artikel 168). Fler regler om avdragsrättens inträde och räckvidd finns i artiklarna 167 och 169–172.

5.2 Svensk rätt

Reglerna om gas och el

De svenska omsättningslandsreglerna för gas och el finns i 5 kap. 2 c och d §§ mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, och för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas och el i 5 kap. 18 § 13 ML. Vidare finns bestämmelser om överföring av vara till annan medlemsstat i 2 a kap. 7 § andra stycket ML. Import av sådana varor regleras i 3 kap. 30 § tredje stycket ML.

Internationella organisationers skattefria inköp

När det gäller internationella organisationers m.fl. inköp i Sverige anges i 10 kap. 6 § ML att de har rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till vissa i paragrafen angivna förvärv. Även organisationernas import av varor är skattefria. Då genom föreskrifter i 3 kap. 30 § första stycket ML, 2 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier³⁷. I det fall skattefriheten är mer omfattande än vad som följer av mervärdesskattelagen utövas den med stöd av 18 kap. 4 b § skattebetalningslagen (1997:483). Vad avser skattefriheten för omsättningar till internationella organisationer med säte i ett annat EU-land regleras denna i 3 kap. 30 a § första stycket 4 och tredje stycket ML.

³⁷ EUT C321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

Den svenska huvudregeln för avdragsrätt finns i 8 kap. 3 § ML. I den paragrafen stadgas att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Vidare medges avdragsrätt för viss annan där närmare angiven ingående skatt. Därtill föreskrivs olika särregler i fråga om avdragsrätt i 8 kap. 4 och 13–14 §§ ML.

6 Överväganden

6.1 Definitionerna av punktskattepliktiga varor och materiella ting

Regeringens förslag: Definitionen av punktskattepliktiga varor i mervärdesskattelagen ska inte omfatta gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system. I övrigt ska definitionen ges en lydelse som närmare överensstämmer med mervärdesskattedirektivets.

Regeringens bedömning: Den gällande definitionen av materiella ting i mervärdesskattelagen bör inte ändras med anledning av vad som föreskrivs i direktiv 2009/162/EU.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Definitionen av punktskattepliktiga varor

I mervärdesskattedirektivet definierar artikel 2.3 punktskattepliktiga varor. Den svenska definitionen av sådana varor återfinns i 1 kap. 13 b § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Genom direktiv 2009/162/EU ändras den EU-rättsliga definitionen av dessa varor. Detta på så vis att den gas som undantas från definitionens tillämpningsområde kan levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system. Hittills har undantaget bara omfattat gas som levereras genom distributionssystemet för naturgas.

Den gällande definitionen av punktskattepliktiga varor i mervärdesskattelagen har sitt ursprung i reglerna som trädde i kraft vid det svenska EG-inträdet (se vidare prop. 1994/95:57). I förarbetena anges att definitionen ansluter till EG-rätten (jfr a. prop. s. 161). Den har därefter endast genomgått en mindre modifiering. Begreppet ”mineraloljeprodukter” har bytts ut mot ”energiprodukter” (se vidare prop. 2006/07:96). I samband med justeringarna i den svenska definitionen som följer av direktiv 2009/162/EU bör 1 kap. 13 b § ML även ges en lydelse som ligger närmare mervärdesskattedirektivets. Lagtexten bör således uttryckligen tala

om energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror. Det bör vidare framgå att dessa begrepp i sin tur hämtar sitt innehåll från den gällande gemenskapsrättsliga lagstiftningen för punktskatter.

Den svenska definitionen av punktskattepliktiga varor föreslås ändrad på ovan angivna sätt.

Lagrådet har vissa redaktionella förslag, som framgår av bilaga 6, när det gäller den föreslagna regleringens utformning. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 13 b § ML.

Definitionen av materiella ting

I direktiv 2009/162/EU föreskrivs en redaktionell ändring i mervärdesskattelagens definition av materiella tillgångar (artikel 15.1 i sistnämnda direktiv). Ändringen bör inte föranleda någon ändring i den gällande svenska definitionen av vara i 1 kap. 6 § ML, eftersom paragrafens formulering är språkligt tillfredställande.

6.2 Förslag avseende mervärdesskatteregler för gas, el, värme och kyla

6.2.1 Inledning

EU-rätten innehåller i dag ett antal särskilda regler för leveranser av gas och el, vilka betraktas som materiella tillgångar (varor). Anledningen till detta är att de generella reglerna för omsättningsland för varor är illa lämpade för dessa två varor. Gasen och elens särskilda egenskaper och det sätt handeln med sådana varor går till gör det svårt att bestämma omsättningsland. Svårigheterna beror bl.a. på att el inte kan lagras och att det är svårt att spåra det fysiska flödet av el. Ytterligare en anledning till att de särskilda reglerna för gas och el infördes, är att de avreglerade energimarknaderna hade medfört problem när det gäller beskattning av vissa tjänster som hör samman med leveranser av dessa varor. För en utförligare bakgrund till de aktuella reglerna, se prop. 2004/05:15, s. 24 f.

Vidare talas nedan om nät för värme och kyla. Härmed bör i praktiken huvudsakligen förstås nät för fjärrvärme och fjärrkyla.

Regeringens förslag: Import av gas som transporteras genom ett naturgassystem, eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, ska undantas från skatteplikt. Detsamma ska gälla gas som förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller rörledningsnät uppströms. Vidare ska samma regler gälla för el, eller värme eller kyla som importeras genom ett nät för värme eller kyla.

Regeringens bedömning: Den ändring av mervärdesskattedirektivets regler som föreskrivs i direktiv 2009/162/EU, om vad som inte utgör en överföring av varor mellan medlemsstaterna, föranleder inte något behov av ändring av de gällande svenska reglerna.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Energigas Sverige* önskar ett kompletterande i fråga om vad som gäller om gas införs från ett fartyg och med bulktransport, i form av tankbil eller järnvägsvagn, överförs till ett rörledningsnät eller en slutkunds anläggning.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Import av gas, el, värme eller kyla

I dag anger artikel 143 l i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna ska undanta import av gas genom distributionsnätet för naturgas eller el från skatteplikt. Artikel 143 l motsvaras av 3 kap. 30 § tredje stycket ML (se vidare prop. 2004/05:15, s. 30 ff.).

Genom direktiv 2009/162/EU ges artikel 143 l i mervärdesskattedirektivet en ny lydelse. Enligt artikeln ska undantaget från mervärdesskatteplikt numera omfatta import av gas som transporteras genom ett naturgassystem eller varje nät som är anslutet till ett sådant system eller införs från ett fartyg som transporterar gas i ett naturgassystem eller ett rörledningsnät uppströms. Även import av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla undantas från skatteplikt av artikeln.

Den nya lydelsen av artikel 143 l utgör dels ett förtydligande av artikelns innebörd, dels en utvidgning av dess tillämpningsområde. Lydelse och syfte står numera i samklang och överensstämmer med ändamålet för den särskilda ordningen³⁸ som ursprungligen motiverar artikeln. Den omfattar således numera uttryckligen alla slags system för naturgas som är belägna inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till ett sådant system. Vidare utvidgas skattebefrielsen vid import av neutralitetsskäl till import med hjälp av fartyg, eftersom gasen även i detta fall förs in i ett naturgassystem eller ett rörledningsnät uppströms. Dessutom bör samma regler gälla för import av värme eller kyla. Detta då import av dessa varor är förknippad med samma problematik som el-

³⁸ Se vidare rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el, EUT L 260, 11.10.2003, s. 8 (Celex 32003L0092).

eller gasimport. Motsvarande bestämmelser föreslås införas i Prop. 2010/11:28 mervärdesskattelagen.

Energigas Sverige önskar ett förtydligande av om vad som gäller om gas införs från ett fartyg och därefter med hjälp av tankbil eller järnvägsvagn, överförs till ett rörledningsnät eller en slutkunds anläggning. Regeringen konstaterar att tillämpningsområdet för nya lydelsen av artikel 143 l i mervärdesskattedirektivet enbart omfattar gas som förs över från ett fartyg *direkt* till ett naturgassystem eller ett rörledningsnät uppströms. Den situation *Energigas Sverige* beskriver omfattas alltså inte av de nya reglerna, utan får hanteras enligt de vanliga reglerna för import av varor.

Lagrådet föreslår ett förtydligande av förslaget i enlighet med vad som framgår av bilaga 6. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 30 § ML.

Överföring av vara till annan medlemsstat

Överföring av varor mellan EU-länder inom den egna verksamheten ska normalt beskattas i destinationslandet. I dag utgör emellertid leverans av gas genom distributionssystemet för naurgas eller av el, på de villkor som anges i artiklarna 38 och 39 i mervärdesskattedirektivet, inte en sådan överföring av varor (den gällande artikel 17.2 d i samma direktiv). Även i detta fall förtydligas mervärdesskattedirektivet av direktiv 2009/162/EU när det gäller vilka slags gassystem som omfattas av artikeln. Det nya direktivet föreskriver också i detta fall att artikeln ska omfatta leverans av värme eller kyla genom nät för sådana varor.

Effekten som den gällande artikel 17.2 d i mervärdesskattedirektivet åsyftar uppnås i svensk rätt genom en hänvisning i 2 a kap. 7 § andra stycket ML till 5 kap. 2 c och d §§ ML (se vidare prop. 2004/05:15, s. 32 f.). Den svenska lagstiftningstekniken medför att artikelns nya lydelse inte föranleder något behov av ändringar i nämnda hänvisning. De ändringar som föreslås i 5 kap. 2 c och d §§ ML (se avsnitt 6.2.3) medför nämligen att artikelns klarlagda och nya tillämpningsområde genomförs i svensk rätt.

6.2.3 Omsättningslandsregler för gas, el, värme och kyla

Regeringens förslag: Tillämpningsområdet för de gällande omsättningslandsreglerna avseende gas och el ska uttryckligen omfatta samtliga naturgassystem inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till dessa. Tillämpningsområdet ska dessutom utvidgas till att innefatta omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla. Vidare ska reglernas lydelse i vissa avseenden anpassas till den formulering de gällande huvudreglerna för omsättningsland för tjänster har.

Promemorians förslag: Överensstämmer med promemorians. Regeringens förslag innehåller dock ytterligare en anpassning som följer av hur de gällande huvudreglerna för omsättningsland i 5 kap. mervärdesskattelagen är formulerade.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Platsen för beskattningsbara transaktioner när det gäller gas och el regleras i artiklarna 38 och 39 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 38 avser leveranser av gas eller el till en beskattningsbar återförsäljare och artikel 39 sådana leveranser till andra än återförsäljare, dvs. i princip till slutkonsumenter. Artikel 38 innehåller också, i andra stycket, en definition av beskattningsbar återförsäljare.

Vad avser återförsäljare ska en leverans av gas eller el till en sådan anses levererad där denne har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om leveransen däremot sker till återförsäljarens fasta etableringsställe anses den levererad i det land där detta är beläget. För det fall återförsäljaren saknar både säte och fasta etableringsställen anses varan levererad där denne är bosatt eller stadigvarande vistas.

Om leveransen av gas eller el sker till en slutkonsument anses den levererad där förvärvarens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum. Mervärdesskattedirektivet innehåller även en reservregel för det fall slutkonsumenten inte faktiskt förbrukar hela eller en del av gasen eller elen (artikel 39 andra stycket). I ett sådant fall anses den icke förbrukade varan levererad på den plats där köparen har sitt säte, ett fast etableringsställe eller är bosatt eller stadigvarande vistas enligt vad som sägs i närmast föregående stycke.

Svenska motsvarigheter till nu beskrivna regler finns i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML (se vidare härom prop. 2004/05:15, s. 28 ff.).

Vad som föreskrivs i direktiv 2009/162/EU förtydligar tillämpningsområdet för regelverket avseende var gas och el ska anses levererad. Klarläggandena, vilka är av samma slag som i föregående avsnitt, avser vilka slags gasledningarna ska omfattas av reglerna. Numera omfattas alltså uttryckligen samtliga naturgassystem inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till dessa. Samtidigt utvidgas också i detta fall tillämpningsområdet för reglerna till att inrymma omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

De gällande omsättningslandsreglerna för gas och el bör slutligen förändras så att deras lydelse till viss del korresponderar med hur huvudreglerna för omsättningsland avseende tjänster (5 kap. 5 och 6 §§ ML) är formulerade. Justeringarna i promemorian avser situationen när en skattskyldig återförsäljare eller en förvärvare saknar säte eller ett fast etableringsställe. Det har dock därefter uppmärksammats att en ytterligare anpassning av reglerna bör göras. Andra stycket i 5 kap. 5 § ML förhindrar att en tjänst skulle komma att beskattas i Sverige på grund av att näringsidkaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet här i landet även om tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe i ett annat land. Bestämelsen säkerställer beskattning i det sistnämnda landet. En motsvarande regel bör, enligt regeringens mening, införas för de i detta sammanhang aktuella varorna.

Lagrådet föreslår justeringar och förtydliganden av förslaget på det sätt som framgår av bilaga 6. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Regler motsvarande de ovanstående föreslås införas i mervärdesskattelagen.

Förslaget föranleder ändringar i 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML.

Regeringens förslag: Den gällande regeln avseende omsättningsland för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas och el ska uttryckligen omfatta samtliga naturgassystem inom gemenskapens territorium och gasnät som är anslutna till dessa. Tillämpningsområdet ska dessutom innefatta omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens. I regeringens förslag är dock bestämmelserna i redaktionellt avseende uppdelade i två punkter jämfört med promemorians enda punkt.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att lydelsen av den föreslagna 5 kap. 18 § 13 ML är svårläst och kan misstolkas. Förvaltningsrätten föreslår att tjänster som är direkt kopplade till tillträdes-, överförings- eller distributionstjänsterna för tydlighets skull bör brytas ut och regleras i en separat punkt. Förvaltningsrätten lämnar även ett förslag på sådan reglering.

Skälen för regeringens förslag: Den gällande lydelsen av artikel 59 h i mervärdesskattedirektivet reglerar platsen för beskattning av vissa tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas utanför gemenskapen. Tjänsterna i fråga avser tillhandahållande av tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra direkt kopplade tjänster. Dessa anses tillhandahållna där denna person är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Mervärdesskattelagens motsvarande regler återfinns i 5 kap. 18 § 13 ML.

Direktiv 2009/162/EU föreskriver även i detta fall ett förtydligande av vilka överföringssystem för gas som artikeln omfattar samt utvidgar den till att även avse vissa tjänster som har samband med omsättning av värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla. Motsvarande ändringar föreslås i mervärdesskattelagen.

Förvaltningsrätten i Stockholm föreslår att den i promemorian föreslagna 5 kap. 18 § 13 ML delas upp i två punkter för ytterligare klarhet. Regeringen är av samma uppfattning som förvaltningsrätten. Tjänsterna som är direkt kopplade till tillträdes-, överförings- eller distributions-tjänsterna föreslås följaktligen regleras i en separat punkt.

Förslaget föranleder ändringar i 5 kap. 18 § 13 ML, en ny 5 kap. 18 § 14 ML och följdändringar i 5 kap. 17 § ML.

6.3.1 Undantag från skatteplikt för viss omsättning till internationella organisationer m.fl. i andra EU-länder

Regeringens förslag: Mervärdesskattelagens regler om skattefrihet för viss omsättning till internationella organisationer och diplomater i andra EU-länder ska förtydligas. En särskild regel ska avse sådana omsättningar till vissa EU-institutioner och vissa organ som har inrättats av gemenskaperna. Dessa omsättningar ska dessutom vara skattefria endast i den omfattning det inte leder till snedvridning av konkurrensen. En annan regel ska avse sådana omsättningar till andra internationella organisationer än de nyss nämnda. Skattefriheten ska även avse viss omsättning av tjänster till anställda m.fl. vid en sådan annan internationell organisation.

Till följd av dessa ändringar ska ändringar göras i 40 § tredje stycket 2 e lagen om tobaksskatt och 7 kap. 2 § lagen om skatt på energi.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens utom vad avser följdändringarna i lagarna om tobaksskatt och skatt på energi.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* anser att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör övervägas om det är möjligt att dela upp den föreslagna 3 kap. 30 a § ML i fler paragrafer. *Tullverket* och *Skatteverket* önskar ytterligare kommentarer avseende förslaget konkurrensregel. Skatteverket vill även att det förklaras utförligare vad ett gemensamt företag är.

Skälen för regeringens förslag: Artikel 151.1 b i gällande lydelse av mervärdesskattedirektivet föreskriver ett undantag från skatteplikt. Undantaget avser leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till internationella organisationer vilka är erkända som sådana av myndigheterna i värdmedlemsstaten och för medlemmar av sådana organisationer. Detta dock inom de gränser och på de villkor som fastställs genom de internationella konventionerna om upprättandet av dessa organisationer eller genom avtalen om deras säte. Artikeln är genomförd i svensk rätt genom 3 kap. 30 a § första stycket 4 och tredje stycket ML när det gäller omsättningar till internationella organisationer med säte i ett annat EU-land.

Artikel 151.1 b i mervärdesskattedirektivet får en delvis annan lydelse genom direktiv 2009/162/EU. Den kompletteras också samtidigt med en ny artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet. Skälet till dessa förändringar är att den skattefrihet som gemenskaperna och vissa gemenskapsorgan och andra organ åtnjuter vid vissa inköp har en särskild rättslig grund. För dessa är grunden för skattefriheten protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier³⁹ (i fortsättningen PIP-protokollet), vilket utgör primärrätt. Det nya direktivet förtydligar detta i förhållande till andra internationella organisationer, vars skattefrihet har en annan grund. Dessa senare organisationer regleras alltså i 151.1 b i mervärdesskattedirektivet som genom det nya direk-

³⁹ EUT C321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

tivet får sitt tillämpningsområde inskränkt till dessa. I den nya artikel 151.1. aa begränsas också den där föreskrivna skattefriheten till att gälla i den omfattning den inte leder till snedvridning av konkurrensen.

Mot denna bakgrund bör regler motsvarande de som föreskrivs genom direktiv 2009/162/EU i aktuellt avseende införas i 3 kap. 30 a § ML. Detta sker lämpligen genom att i den paragrafen införa en ny punkt som reglerar institutionerna m.m. med gemenskapsanknytning. De som bör omfattas av den nya punkten är Europeiska gemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen, Europeiska investeringsbanken, Europeiska centralbanken och organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket PIP-protokollet gäller. Vidare föreslås det svenska regelverket, i enlighet med det nya direktivet, kompletteras med en regel som inskränker institutionernas m.fl. skattefrihet till de fall där friheten inte leder till snedvridning av konkurrensen. I promemorian sägs att denna konkurrensregel torde kunna komma att användas i samband med försäljningar som utförs av så kallade gemensamma företag, vilka bildas i enlighet med artikel 187 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget (tidigare artikel 171 i EG-fördraget).

Skatteverket efterfrågar ytterligare kommentarer i fråga om vad som avses med ett gemensamt företag. Vidare önskar *Skatteverket* och *Tullverket* mer ingående förklaringar avseende konkurrensregelns tillämplighet.

Ett gemensamt företag är en juridisk person med fördragsgrund. Termen omfattar alla slags verksamheter som är avsedda att, såsom anges i artikel 187 EUF-fördraget, effektivt genomföra unionens program för forskning, teknisk utveckling och demonstration. Ett gemensamt företag kan antingen ha både offentligt (medlemsstaterna och kommissionen) och privat deltagande eller enbart offentligt sådant. Exempel på gemensamma företag av förstnämnda slag är Artemis⁴⁰, Clean Sky⁴¹, Eniac⁴², det så kallade IMI⁴³ och SESAR⁴⁴. Några aktuella exempel på gemensamma företag med enbart offentligt deltagande finns inte. Den nyligen antagna förordningen avseende Eric-konsortium⁴⁵ kan dock komma att ändra detta.

I likhet med vad som sägs i promemorian är det regeringens uppfattning att konkurrensregelns huvudsakliga tillämpningsområde torde bli de gemensamma företagen. Dessa sysslar visserligen i princip inte med nå-

⁴⁰ Rådets förordning (EG) nr 74/2008 av den 20 december 2007 om bildande av det gemensamma företaget Artemis för genomförande av det gemensamma teknikinitiativet för inbyggda datorsystem (EUT L 30, 4.2.2008, s. 52, Celex 32008R0074).

⁴¹ Rådets förordning (EG) nr 71/2007 av den 20 december 2007 om bildande av det gemensamma företaget Clean Sky (EUT L 30, 4.2.2008, s. 1, Celex 32008R0071).

⁴² Rådets förordning (EG) nr 72/2008 av den 20 december 2007 om bildande av det gemensamma företaget Eniac (EUT L 30, 4.2.2008, s. 21, Celex 32008R0072).

⁴³ Rådets förordning (EG) nr 73/2008 av den 20 december 2007 om bildande av det gemensamma företaget för genomförande av det gemensamma teknikinitiativet för innovativa läkemedel (EUT L 30, 4.2.2008, s. 38, Celex 32008R0073).

⁴⁴ Rådets förordning (EG) nr 219/2007 av den 27 februari 2007 om bildande av ett gemensamt företag för utveckling av en ny generation av det europeiska systemet för flygledningstjänsten (SESAR) (EUT L 64, 2.3.2007, s. 1, Celex 32007R0219).

⁴⁵ Rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) (EUT L 206, 8.8.2009, s. 1, Celex 32009R0723).

gon affärsverksamhet. Likväl kan det t.ex. förekomma att de undantagsvis kommersialiserar resultat från en forskningsverksamhet. En sådan verksamhet kan då konkurrera med så att säga normal affärsverksamhet. Om så är fallet och konkurrensen snedvrids ska det gemensamma företaget inte kunna skattefritt förvärva varor och tjänster som används för dess rent kommersiella omsättningar.

Ytterligare mindre ändringar bör göras i det svenska regelverket. I 3 kap. 30 a § första stycket 4 och tredje stycket ML föreskrivs att köparen ska vara internationell organisation med säte i ett annat EU-land för att en omsättning av en vara eller en tjänst ska vara undantagen från skatteplikt. För att öka klarheten föreslås det i lagrådsremissen att dessa regler, och även andra bestämmelser av detta slag i paragrafen, ska föreskriva att köparen ska vara stationerad i ett annat EU-land. För att uppnå samma grad av konkretion som i 3 kap. 30 a § första stycket 3 ML, där det t.ex. talas om beskickningar, bör enligt lagrådsremissen, i relevanta fall, även anges att köparen är ett kontor eller liknande. Som exempel härpå, och då visserligen hämtade från den motsatta svenska situationen, nämner remissen de i gällande 10 kap. 6 § andra stycket ML angivna representationen i Sverige för Europeiska gemenskaperna och Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar. *Lagrådet* föreslår att orden ”kontor eller anläggning” används i stället för lagrådsremissens ”kontor eller liknande”. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag. Vidare bör bestämmelsen i 3 kap. 30 a § tredje stycket ML, avseende skattefrihet för tjänster som köps in av en internationell organisation, på samma vis som motsvarande regel för varor i den paragrafens första stycket 4, av systematiska skäl ange att friheten även avser tjänster som köps av en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation. EU-rätten gör inte heller någon skillnad mellan varor och tjänster i detta avseende (se artikel 151.1 b i mervärdesskattedirektivet). Slutligen bör samtliga inskränkningar av skattefriheten, innebärande att den ska motsvara friheten mervärdesskatt som medges en motsvarande omsättning i EU-landet där köparen är stationerad m.m., samlas i en bestämmelse.

Lagrådet har vissa ytterligare förslag, då i form av förtydliganden och språkliga ändringar, vilka framgår av bilaga 6. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Kammarrätten i Sundsvall framhåller att det bör övervägas om det är möjligt att dela upp den föreslagna 3 kap. 30 a § ML i fler paragrafer. Regeringen instämmer i och för sig i kammarrättens uppfattning att en mindre omfattande paragraf vore att föredra. Den existerande paragrafnumreringen i mervärdesskattelagens 3 kap. komplicerar dock en sådan uppdelning. Detta och de knappa tidsramarna för aktuellt lagstiftningsärende gör att strukturella åtgärder av efterfrågat slag får anstå.

Förslaget föranleder ändringar i 3 kap. 30 a § ML samt följdändringar i 40 § tredje stycket 2 e lagen (1994:1563) om tobaksskatt och 7 kap. 2 § lagen (1994:1776) om skatt på energi.

6.3.2 Återbetalning av ingående mervärdesskatt till internationella organisationer m.fl. och frihet från sådan skatt vid deras import av varor

Prop. 2010/11:28

Regeringens förslag: Mervärdesskattelagens regler om återbetalning av ingående mervärdesskatt till internationella organisationer och diplomater ska förtydligas. Bestämmelsen avseende återbetalning till vissa EU-institutioner och vissa organ som har inrättats av gemenskaperna ska ges en mer generell formulering. Vidare ska dessa institutioners m.fl. rätt till återbetalning endast gälla i den omfattning detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens så när som på en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: *Skatteverket* önskar ytterligare kommentarer om förslagets konkurrensvillkor (önskemålet behandlas i avsnitt 6.3.1).

Skälen för regeringens förslag

Återbetalning av ingående skatt

Av föregående avsnitt framgår att gemenskapernas frihet från indirekta skatter regleras genom PIP-protokollets artikel 3. Att artikeln även är tillämplig på tillhandahållandet av tjänster har klargjorts av EU-domstolen (se domstolens avgörande den 28 mars 1996 i mål C-191/94, AGF Belgium SA mot Europeiska ekonomiska gemenskapen, Institut national d'assurance maladie-invalidité (INAMI), Fonds national de reclassement social des handicapés, Croix-Rouge de Belgique och Belgiska staten, REG 1996 s. I-1859). Av föregående avsnitt framgår även att EU:s sekundärrätt innehåller regler om skattefrihet för bl.a. försäljning till gemenskaperna (den gällande artikel 151.1 b i mervärdesskattedirektivet).

Vad avser svenska förhållanden finns regler i 2 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen (vad som sägs i den lagen gäller trots bestämmelser i andra författningar, se 1 § lagen [1976:661] om immunitet och privilegier i vissa fall). I nämnda 2 § stadgas att de fördrag och andra instrument som anges i 4 § samma lag samt de rättsakter, avtal och andra beslut som antagits före Sveriges anslutning till EU ska gälla här i landet med den verkan som följer av dessa fördrag och andra instrument. Detta betyder att PIP-protokollet gäller i Sverige. Skattefriheten som följer av protokollets artikel 3 bedömdes emellertid vara oprecis (prop. 1995/96:58, s. 44). Därför infördes ett andra stycke i 10 kap. 6 § ML där det uttryckligen anges att representationen i Sverige för Europeiska gemenskaperna har rätt till återbetalning av ingående skatt på de villkor som anges i paragrafens första stycke. Att skattefrihet genom återbetalning av ingående skatt är tillåten i detta fall framgår av artikel 151.2 i mervärdesskattedirektivet. Sedermera lades det Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar till i 10 kap. 6 § andra stycket ML (prop. 2004/05:15 s. 49 ff.). Även centrumets skattefrihet följer av PIP-protokollet (se artikel 26.2 i Europaparlamentets och rådets förordning [EG] nr 851/2004 av den 21 april 2004 om

inrättandet av ett europeiskt centrum för förebyggande och kontroll av sjukdomar⁴⁶).

Direktiv 2009/162/EU reglerar, som redan framgått av föregående avsnitt, i särskilda regler (bl.a. den nya artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet, se vidare avsnitt 6.3.1) den skattefrihet som gemenskaperna och vissa gemenskapsorgan och andra organ åtnjuter vid vissa inköp. Den speciella regleringen motiveras som tidigare nämnts av att skattefriheten i detta fall har en egen rättslig grund i form av PIP-protokollet. Dessa förändringar i sekundärrätten ger anledning till att överväga hur 10 kap. 6 § andra stycket ML bör vara utformad. Med dagens regleringsteknik anges två specifika återbetalningsberättigade. Om tekniken behålls krävs således en lagändring för varje ny återbetalningsberättigad. För att undvika sådana ändringar finns därför anledning att utforma paragrafens andra stycke i nära anslutning till vad som anges i mervärdesskattedirektivet, dvs. ange de återbetalningsberättigade mer allmänt. Det bör således i stället framgå att dessa är ett kontor eller en anläggning som tillhör Europeiska gemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen, Europeiska centralbanken, Europeiska investeringsbanken eller ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket PIP-protokollet gäller. Regeringens har formulerat lagtexten i denna del efter *Lagrådets* förslag, vilket framgår av bilaga 6.

Ytterligare en nyhet införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2009/162/EU. Den nya artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet föreskriver, som också nämnts tidigare, att skattefriheten endast gäller i den omfattning den inte leder till snedvridning av konkurrensen. Motsvarande inskränkning i det aktuella undantaget från skatteplikt bör följaktligen införas i mervärdesskattelagen. *Lagrådet* lämnar ett förslag på hur konkurrensregeln kan förtydligas, se bilaga 6. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag. För i vilka fall denna konkurrensregel kan tänkas bli tillämplig, se avsnitt 6.3.1.

Till sist bör noteras att det ovanstående inte medför några materiella ändringar utöver nu nämnda konkurrensregel. Även i fortsättningen gäller alltså att internationella organisationer och deras personal, Europeiska gemenskapen m.fl. andra subjekt kan ha en mer omfattande rätt till skattefrihet än vad som följer av mervärdesskattelagen och den får då utövas med stöd av 18 kap. 4 b § skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, se vidare prop. 2004/05:15, s. 53 och 59.

Förslaget ger anledning till ändringar i 10 kap. 6 § ML.

Import av varor

I dag undantas import av varor som görs av erkända internationella organisationer från skatteplikt på villkor som anges närmare i den gällande artikel 143 g i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattelagen finns en bestämmelse i 3 kap. 1 § andra stycket om undantag från skatteplikt vid import. Bestämmelsen föreskriver att importen är skattefri om omsättningen av en vara är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. Denna regel gäller även för de internationella organisationerna. I svensk rätt åstad-

⁴⁶ EUT L 142, 30.4.2004, s. 1 (Celex 32004R0851).

koms emellertid den skattefrihet som stadgas för internationella organisationer i mervärdesskattedirektivet generellt sett genom regleringen i 3 kap. 30 § första stycket ML. Där föreskrivs ett undantag från skatteplikt för import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. I sistnämnda lags 2 kap. 2 § anges bl.a. att skattefrihet medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. I den lagen (4 § andra stycket) anges att tullfrihet gäller för varor som förtullas för en internationell organisation eller en person som är knuten till en sådan organisation med vissa i sistnämnda lagrum angivna inskränkningar. Den centrala begränsningen är att organisationen eller personen ska vara upptagen i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall (i fortsättningen 1976 års lag) för att tullfrihet ska gälla.

Även reglerna om från skatteplikt undantagen import av varor ändras genom direktiv 2009/162/EU. Ändringarna motsvarar de som beskrivs i föregående avsnitt om återbetalning av ingående skatt. I korthet anges den skattefrihet som gemenskaperna och vissa gemenskapsorgan och andra organ åtnjuter vid import i en särskild regel (den nya artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet). Vidare inskränks skattefriheten också i detta fall till att bara gälla situationen att friheten inte leder till snedvridning av konkurrensen. När det gäller konkurrensregelns praktiska tillämpning se avsnitt 6.3.1.

Den inledningsvis angivna svenska regleringstekniken medför vissa komplikationer när det gäller genomförandet av ändringarna som föreskrivs i direktiv 2009/162/EU. Det kan konstateras att skattefriheten för andra internationella organisationer än de aktuella EU-institutionerna framgår av 4 § lagen om tullfrihet m.m. och 4 § i 1976 års lag. Annorlunda uttryckt finns de förstnämnda organisationerna uppräknade i bilagan till 1976 års lag. Det är däremot mer tveksamt om de nu nämnda två paragraferna kan anses genomföra den gällande artikel 143 g i mervärdesskattedirektivet när det gäller skattefriheten för EU-institutionerna. Detta då det uttryckligen sägs i 4 § i 1976 års lag att EU-rätten, dvs. bland annat artikel 3 i PIP-protokollet, inte omfattas av den paragrafen (jfr prop. 1994/95:46, s. 9). EU-institutionerna nämns följaktligen inte heller i bilagan till 1976 års lag. Vidare sägs i förarbetena till 4 § lagen om tullfrihet m.m. (prop. 1994/95:34, s. 168) att den där reglerade tullfriheten för internationella organisationer tagits in i paragrafen med hänvisning till artikel 133.1 a–e i rådets förordning (EEG) nr 918/83⁴⁷ (numera ersatt av rådets förordning [EG] nr 1186/2009⁴⁸ artikel 128 a–g). Förordningarnas regler, som ger medlemsstaterna möjlighet att införa nationella regler om tullfrihet på grundval av olika internationella överenskommelser, omfattar inte EU institutionernas rätt till skattefrihet och tullfrihet som grundas på PIP-protokollet (artiklarna 3, 4 och 12 [personal]). Konklusionen blir därför att den gällande artikel 143 g i mervärdesskattedirektivet inte kan anses genomförd i svensk rätt när det gäller EU-institutionernas rätt till frihet från mervärdesskatt vid import av varor

⁴⁷ EGT L 105, 23.4.1983, s. 1 (Celex 31983R0918).

⁴⁸ EUT L 324, 10.12.2009, s. 23 (Celex 32009R1186).

(18 kap. 4 b § SBL är en förfaranderegeln och återbetalning är inte en tillåten teknik enligt artikel 143 i direktivet). Däremot är artikeln genomförd avseende andra internationella organisationers skattefrihet. Samtidigt gäller att EU-institutionerna har en sådan frihet direkt grundad på artikel 3 i PIP-protokollet. Det sagda i kombination med den nya artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet ger anledning till en ny svensk regel för dessa institutioners skattefria import.

Vid bedömningen av i vilken lag den nya regeln bör placeras kan fastslås att den inte bör införas i mervärdesskattelagen. Detta eftersom 3 kap. 30 § första stycket ML lagtekniskt endast använder en hänvisning till lagen om frihet från skatt vid import, m.m. för att ange mervärdesskattefrihetens omfattning. Systematiska skäl talar således emot att införa en materiell regel om skattefrihet vid import i mervärdesskattelagen.

Den nya regeln bör inte heller införas i lagen om tullfrihet m.m. Som redan framgått används den lagen i praktiken för att både medge tullfrihet och frihet från mervärdesskatt. I första hand avser lagen emellertid givetvis tullfrihet. Det sistnämnda betyder att eventuell EU-rättslig mervärdesskatte reglering som införs i lagen bör ha parallellitet i sådan tullreglering. När det gäller PIP-protokollet finns i princip en sådan parallellitet i dess artiklar 3 och 4. Protokollet är emellertid primärrätt som gäller direkt i Sverige i enlighet med 4 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. För att införa nationell reglering som överlappar protokollets regler bör därför krävas att även EU-rätten innehåller en sådan dubbelreglering. Så är fallet på mervärdesskatteområdet (den nya artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet), men inte på tullområdet. Slutsatsen blir att det inte är lämpligt att införa den nya regeln i lagen om tullfrihet m.m.

Sammantaget görs bedömningen att den nya regeln bör tas in i lagen om frihet från skatt vid import, m.m. Förslaget medför en ny paragraf i lagen, 2 kap. 3 a §, vilken har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag avseende den paragrafen samt 3 kap. 30 a § ML och 10 kap 6 § ML, se bilaga 6. Regeringens förslag föranleder även ändringar i 1 kap. 4 § och 2 kap. 2 § lagen om frihet från skatt vid import, m.m.

6.4 Begränsningar i avdragsrätten i visst fall m.m.

6.4.1 Bakgrund

Huvudregeln för avdragsrättens omfattning finns i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Förenklat uttryckt föreligger en sådan rätt i den mån en vara eller en tjänst används för en beskattningsbar persons beskattade transaktioner. Beloppet som får dras av utgörs av den mervärdesskatt som ska betalas till medlemsstaten för den inköpta varan eller tjänsten. Artikeln anger också det avdragsgilla beloppet vid vissa andra transaktioner, t.ex. gemenskapsinterna förvärv av varor och import av varor. Ytterligare regler av betydelse i detta sammanhang finns i artiklarna 167 och 169–175.

Motsvarande huvudregel i svensk rätt finns i 8 kap. 3 § ML (jfr SOU 1994:88, s. 227 ff. och prop. 1994/95:57, s. 127), även om den juridisk-tekniska konstruktionen är något annan än EU-rättens. I den paragrafen

stadgas att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Vidare medges avdragsrätt för viss annan där närmare angiven ingående skatt. Därtill föreskrivs olika särregler i fråga om avdragsrätt i 8 kap. 4, 13 och 14 §§ ML.

EU-domstolen har i bl.a. avgörande den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Hansgeorg Lennartz mot Finanzamt München III (i fortsättningen Lennartz), tolkat reglerna om avdragsrätt. Avgörandet avser artikel 17.2 (28f) i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetligt beräkningsgrund⁴⁹ (fortsättningsvis sjätte direktivet). Artikel 17.2 i sjätte direktivet motsvaras av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterar i sammanfattning följande. En skattskyldig person som använder varor i en ekonomisk verksamhet har rätt att vid tidpunkten för förvärvet av dessa varor göra avdrag för den ingående skatt som erlagts i enlighet med reglerna i artikel 17, oavsett i hur liten utsträckning dessa används för yrkesmässiga ändamål (jfr domens punkt 35). Den ingående skatten på ett förvärv är alltså i princip fullständigt och omedelbart avdragsgill (jfr punkt 26 i domen). EU-domstolen fastslår också att den privata användningen av varan ska uttagsbeskattas såsom en tjänst tillhandahållen mot vederlag på grundval av hela kostnaden för tillhandahållandet av tjänsten (jfr punkt 26 i domen).

EU-domstolens avgörande i Lennartz m.fl. mål har ansetts nödvändiga göra ett klagörande och stärkande av grundregeln för avdragsrätt när det gäller varor. För vissa medlemsstater har behovet varit särskilt starkt vad avser fastigheter som är avsedda för både yrkesmässigt och privat bruk. Detta eftersom den ingående skatten ofta uppgår till betydande belopp och uttagsbeskattning leder till likviditetseffekter och ränteförluster för staterna. Den ingående skatten kan hänföra sig till förvärv av fastigheter och vissa tillhandahållanden av tjänster, t.ex. uppförande och renovering, som ur ekonomisk synvinkel kan jämföras med ett förvärv eller uppförande av en fastighet. Avdragsrätt ska med andra ord endast finnas i den mån en vara används av en beskattningsbar person (näringsidkare) i dennes verksamhet. Omvänt kommer det sålunda inte längre att vara möjligt att omedelbart dra av hela den ingående skatten om varan delvis används i verksamheten, delvis privat.

6.4.2 Den nya EU-rätten

Mot ovanstående bakgrund inför direktiv 2009/162/EU en ny artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Artikel 168 a.1 avser fast egendom som ingår i en beskattningsbar persons rörelsetillgångar och av denne används för rörelsens verksamhet samt eget bruk, personalens bruk eller rörelsefrämmande ändamål. Artikeln föreskriver att mervärdesskatten på utgifter i samband med sådan egendom ska vara avdragsgill, i enlighet med principerna i artiklarna 167, 168, 169 och 173, endast i proportion

⁴⁹ EGT L 145, 13.6.1977, s. 1 (Celex 31977L0388).

till den beskattningsbara personens användning för rörelsens verksamhet. Ändringar av den proportion i vilken den fasta egendomen används ska beaktas i enlighet med principerna i artiklarna 184–192, såsom dessa tillämpas i respektive medlemsstat. Den föreskriver vidare att reglerna om uttagsbeskattning i artikel 26 i mervärdesskattedirektivet inte ska vara tillämpliga vid sistnämnda ändringar. Artikel 168 a.2 ger i korthet medlemsstaterna rätt att även tillämpa artikel 168 a.1 på lös egendom.

6.4.3 Det svenska genomförandet av avdragsbegränsningen

Regeringens förslag: Ingående skatt ska endast få dras av i proportion till den omfattning en skattskyldig använder en fastighet i sin verksamhet, om skatten hänför sig till en annan fastighet än stadigvarande bostad, och den både används av den skattskyldige i verksamheten och för eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten. Ingående skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet ska omfattas av förslaget.

Reglerna avseende uttagsbeskattning i 2 kap. mervärdesskattelagen ska synkroniseras begreppsmässig med förslaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I regeringens förslag är avdragsbegränsningen inskränkt till ingående skatt som hänför sig till vissa fastigheter, dvs. omfattar inte också lös egendom. Regeringens förslag innehåller vidare en ytterligare regel som förtydligar vilka fastighetstjänster som omfattas av förslaget. Dessutom synkroniseras begreppsapparaten i förslaget och de gällande reglerna om uttagsbeskattning.

Remissinstanserna: *Svenskt Näringsliv* ifrågasätter om förslaget inte är överflödigt i fråga om fast egendom mot bakgrund av de gällande reglerna i form av avdragsförbud och proportioneringsregler för sådan egendom.

Skatteverket är mycket positivt till att en proportionerlig avdragsrätt införs i fråga om lös egendom, då de gällande reglerna orsakat tillämpningssvårigheter. Verket anser dock att förslagets lydelse bör justeras så att det inte kommer i konflikt med de särskilda bestämmelserna i mervärdesskattelagen om avdragsrätt och uttagsbeskattning som avser personbilar. Verket lämnar även ett förslag på en sådan justering. *Svenskt Näringsliv*, *Företagarna*, *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)*, *Näringslivets Regelnämnd*, *Far* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* avstyrker förslaget. SRF anser det viktigt att företagen får behålla den valfrihet gällande rätt innebär. *Svenskt Näringsliv*, LRF och Far ifrågasätter att förslaget skulle innebära administrativa fördelar för företagen. *Svenskt Näringsliv* anför att förslagets konsekvenser inte går att överblicka och att det saknar en analys av likviditetseffekterna för företagen. LRF påpekar att de företag som i dag fördelar den ingående skatten vid förvärvet inte uppnår några administrativa fördelar. Detsamma gäller, enligt LRF, för företag som i dag väljer att dra av all ingående skatt eftersom de själva valt att använda den metoden. Far har svårt att förstå vad skillnaden i administrativt hänseende blir mellan nuvarande

system med möjlighet till full avdragsrätt och därefter uttagsbeskattning och det föreslagna systemet med en initial bedömning av avdragsrätten och därefter eventuell jämkning. Far hävdar att förslaget i själva verket synes riskera ökad administration då många fler kommer att omfattas av bl.a. skyldigheten att upprätta jämningshandlingar.

Förvaltningsrätten i Stockholm och Far anför att det kan bli svårt för de skattskyldiga att uppskatta hur stor del av skatten som får dras av. Förvaltningsrätten betonar att användandet i den verksamhetsfrämmande delen måste bedömas redan när varan köps in till verksamheten och efterlyser riktlinjer för hur bedömningen ska gå till. Svenskt Näringsliv undrar om förslaget enbart är tillämpligt på privat användning eller om även mervärdesskattefria eller så kallade ”out of scope”-transaktioner träffas. Därtill frågar Svenskt Näringsliv vad uttrycket ”generellt sett för annat ändamål än verksamheten” innebär och hur permanent nyttjandet ska vara för att regeln ska tillämpas. Dessutom frågar sig Svenskt Näringsliv om förslaget bör innehålla en beloppsgräns och hur det förhåller till användnings- respektive verksamhetsregeln i 8 kap. 14 § ML. Företagarna påpekar att den föreslagna begränsningen av avdragsrätten varken är kopplad till någon beloppsgräns eller definitionen av investeringsvara.

Skälen för regeringens förslag

Begränsningar i avdragsrätten och avdragsförbud

Ett antal olika frågor uppkommer vid det svenska genomförandet av den nya artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.

En viktig fråga är hur den nya artikel 168 a förhåller sig till gällande avdragsförbud. Det kan då konstateras att dessa förbud inte påverkas av den nya regleringen. Att så är fallet framgår av mervärdesskattedirektivets systematik. Den nya artikeln avser avdragsrättens räckvidd (avdelning X kapitel 1 i detta direktiv) medan avdragsförbuden regleras under rubriken begränsning av avdragsrätten (avdelning X kapitel 3 i samma direktiv). Formulerat på annat sätt är direktiv 2009/162/EU inte ett sådant förslag som avses i artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Av sistnämnda artikels andra stycke följer att Sverige får behålla de avdragsförbud som gällde vid dagen för anslutningen till gemenskapen till dess rådet beslutar om förslaget som anges i artikelns första stycke.

Det sagda bör återspeglas i den föreslagna svenska lagtexten. I promemorians författningsförslag uttrycktes detta på så sätt att endast varor som inte omfattas av ett avdragsförbud enligt 8 kap. 9 och 10 §§ eller 15 eller 16 § ML bör träffas av den nya regleringen.

Skatteverket påpekar dock att användningen av ordet ”avdragsförbud” i regelns lydelse kan skapa en konflikt med de särskilda reglerna i 8 kap. 15 § ML om avdragsrätt för ingående skatt hänförlig personbilar i vissa fall, därtill knutna regler för uttagsbeskattning (2 kap. 5 § första stycket 3 ML) samt avdragsrätten för ingående skatt hänförligt till driftskostnader (8 kap. 16 § första stycket 1 ML). Regeringen delar i och för sig verkets uppfattning. Som framgår nedan är regeringens förslag dock begränsat till att avse ingående skatt som hänför sig till vissa fastigheter. Därmed uppkommer inte de av verket beskrivna problemen. Mot denna bakgrund

och då termen avdragsförbud ger viss ytterligare tydlighet finner regeringen att den bör användas i aktuellt förslag. Prop. 2010/11:28

Behovet av ett förslag avseende fast egendom m.m.

Svenskt Näringsliv ifrågasätter om inte förslaget avseende en begränsning i avdragsrätten för ingående skatt hänförlig till fast egendom är överflödigt. Detta mot bakgrund av de gällande reglerna i form av avdragsförbud och proportioneringsregler för sådan egendom. Enligt regeringens mening är så inte fallet. Förutom att det nya direktivets regel är tvingande i fråga om fast egendom så har regeln och det svenska avdragsförbudet inte identiska tillämpningsområden. Det finns fastigheter som inte omfattas av de regler *Svenskt Näringsliv* hänvisar till där privat användning är vanligt förekommande. Ett exempel är så kallade hästboxar i ett stall. Som redan framgått är det också en systematisk skillnad mellan en begränsning av avdragsrätten och ett avdragsförbud. Det sagda betyder att en begränsning av avdragsrätten för ingående skatt, i enlighet med vad som sägs ovan, bör införas i mervärdesskattelagen för sådan skatt som hänför sig till annan fastighet än stadigvarande bostad. Begränsningen innebär att uttagsbeskattning inte längre är möjlig samt att jämningsreglerna för fastigheter i 8 a kap. mervärdesskattelagen blir tillämpliga.

Vissa förtydliganden är dock, enligt regeringens mening, nödvändiga när det gäller vilken ingående skatt som omfattas av den föreslagna regleringen. Som framgår av promemorians avsnitt 5.4, i bakgrunden till förslaget, ska även ingående skatt som hänför sig till vissa fastighetstjänster omfattas. Sådan skatt täcks också av den i promemorian föreslagna lagtextens lydelse. Regeringen anser dock att detta bör göras tydligare och att en särskild bestämmelse därför bör reglera fastighetstjänster i form av ny-, till- eller ombyggnad eller reparation. Samtidigt bör regleringen utformas så att sådan ingående skatt som avses i 8 kap. 10 § ML i sig, dvs. sådan som härrör från uttagsbeskattning enligt 2 kap. 7 och 8 §§ ML, inte omfattas av den föreslagna avdragsbegränsningen utan är fortsatt är fullt avdragsgill (jfr prop. 1993/94:99, s. 212).

Regeringen anser dessutom att de paragrafer förslaget föranleder bör placeras efter den gällande 8 kap. 4 § ML, inte som i promemorian efter 3 § i samma kapitel. Detta eftersom förslaget begränsar ingående skatt för vilken avdragsrätt föreligger antingen enligt 8 kap. 3 § ML eller 8 kap. 4 § 4 eller 6 ML.

Regler av ovan angivet slag föreslås.

Administrativa m.fl. effekter av begränsning av avdragsrätten för ingående skatt hänförlig till lös egendom

I promemorian föreslås att Sverige bör utnyttja den möjlighet som ges i artikel 168 a.2, dvs. införa avdragsbegränsningen även för ingående skatt hänförlig till lös egendom. Därigenom sätts också bestämmelserna om uttagsbeskattning ur spel och mervärdesskattelagens jämningsregler blir tillämpliga även i detta fall. Promemorian anger att för ett sådant utnyttjande talar att det, i kombination med uttagsbeskattningsreglernas icke-

tillämplighet i sagda situation, ger förhållandevis stora administrativa och kontrollmässiga vinster för Skatteverket. Den nuvarande ordningen innebär att ingående skatt som avser privat användning ska betalas ut. För att korrigera detta ska den privata användningen beskattas löpande i takt med att varan används. Administrativa vinster av angivet slag uppkommer även för företagen samtidigt som viss, regelmässigt marginell, negativ likviditetspåverkan kan uppstå för dem. Mot bakgrund av dessa helt övervägande administrativa vinster och kontrollfördelar, i förening med mervärdesskattesystemets grunder för avdragsrätt, konkluderas det i promemorian att lös egendom bör omfattas av förslaget.

Flera remissinstanser ifrågasätter promemorians argumentation. Det hävdas att företagen bör få behålla den valfrihet gällande rätt innebär. Det uttrycks också tvivel om att administrativa vinster skulle uppkomma för företagen och likviditetseffekterna för dessa sägs vara ofullständigt analyserade. Andra remissinstanser avstyrker förslaget att sänka beloppsgränsen för investeringsvaror då det hävdas ge ökad administrationen för företagen på inledningsvis angivet sätt.

Frågan om en avdragsbegränsning för ingående skatt hänförlig till lös egendom bereds vidare.

Tillämpningsområde m.m.

Remissinstanserna har yttrat sig angående promemorians förslag som avser en begränsning av avdragsrätten för ingående skatt som hänför sig till såväl fast som lös egendom. Mot denna bakgrund väljer regeringen, även om förslaget enbart avser fast egendom, att nedan och i de fall som remissinstansernas frågor avser båda slags egendom att kommentera dem utifrån det, dvs. kommentarerna avser varor generellt. Samtidigt är det dock viktigt att inledningsvis även närmare ange i vilka fall den av regeringen föreslagna avdragsbegränsningen kan bli aktuell. Detta särskilt mot bakgrund av att omsättning av fastigheter som sådana är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Generellt sett härrör den ingående skatten som kan bli föremål för begränsning från olika fastighetstjänster. Avdragsrätten kan dock inträda när fastigheten köps (8 kap. 4 § 4 ML), tas i bruk i viss verksamhet (8 kap. 4 § 6 ML) eller vid ny-, till- eller ombyggnaden eller reparationen av den.

Lagrådet föreslår att orden ”generellt sett” i förslaget byts mot ”annars” på det sätt som framgår av bilaga 6. *Lagrådet* föreslår även att ord ska utgå ur förslaget enligt vad som anges i samma bilaga. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Svenskt Näringsliv undrar, såsom regeringen förstår det, om förslaget enbart avser situationen att en vara används både i verksamhet som medför skattskyldighet och för privat bruk eller om även delad användning i sådan verksamhet och i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller inte omfattas av mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, omfattas av den föreslagna regeln.

Regeringen vill understryka att förslaget endast avser situationen att varan både används i verksamhet som medför skattskyldighet och för eget privat bruk, personalens privata bruk eller annars [i promemorian och *lagrådsremissen* används uttrycket ”generellt sett”] för annat ända-

mål än den egna verksamheten. I övriga ovannämnda fall finns det inte någon avdragsrätt att begränsa. Det följer av EU-domstolens avgörande den 12 februari 2009 i mål C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2009 s. I-839. Av punkten 40 i domen framgår att artiklarna 6.2 a och 17.2 i sjätte direktivet (artiklarna 26.1 a och 168 i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så att de inte är tillämpliga på användning av varor och tjänster som en rörelse har anskaffat för annan verksamhet än den som den skattskyldige beskattas för. Den föreslagna regeln kan därmed sägas fördela ingående mervärdesskatt som skulle ha varit helt avdragsgill om varan i sin helhet hade använts i verksamheten. Storleken på den ingående skatt som ska fördelas på detta sätt avgörs på sedvanligt vis enligt huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML. Ingående skatt som är att hänföra till en vara som används i verksamhet som inte medför skattskyldighet eller icke ekonomisk verksamhet är så att säga redan avskiljd vid tillämpningen av den föreslagna regeln. Detta bör enligt regeringens mening förtydligas genom att det ska framgå av lagtexten att den ingående skatten som ska fördelas är avdragsgill enligt 8 kap. 3 § ML.

Svenskt Näringsliv efterfrågar också en förklaring till innebörden av den i förslaget använda lokutionen ”generellt sett för annat ändamål än verksamheten” [”annars” används i regeringens förslag i stället för ”generellt sett”]. Med hänsyn till förslaget ändamål kan uttrycket lämpligen ses mot bakgrund av att artikel 26.1 a i mervärdesskattedirektivet (2 kap. 5 § första stycket 2 ML i svensk rätt), som avser uttagsbeskattning, innehåller motsvarande eller närliggande uttryck. Vad som enligt gällande rätt skulle utlösa uttagsbeskattning vid användning av en vara som tillhör verksamheten är samma användning som enligt den föreslagna regeln begränsar avdragsrätten. Fritt uttryckt, och i de fall den delade användningen av en vara föreligger redan när avdragsrätten inträder, kan uttagsbeskattningen av användning för eget eller personalens privata bruk, eller annars för annat ändamål än för den egna verksamheten, sägas vara flyttad till tidpunkten för avdragsrättens inträde och i stället ske i form av avsaknad av avdragsrätt. Mot denna bakgrund föreslås även en följdändring innebärande en begreppsmässig synkronisering vad avser de uttryck som används för den användning av en vara som föranleder uttagsbeskattning respektive begränsning av avdragsrätten. *Lagrådet* föreslår att orden ”generellt sett”, som används på tre ställen i lagrådsremissens förslag avseende uttagsbeskattningsreglerna byts mot ordet ”annars” (jfr bilaga 6). Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Svenskt Näringsliv frågar dessutom hur förslaget förhåller till i 8 kap. 14 § ML. Regeringen konstaterar att bestämmelserna i 8 kap. 14 § ML enligt sin lydelse enbart avser förvärv för en näringsidkares verksamhet. Reglerna är med andra ord inte tillämpliga i aktuellt fall där den ingående skatten delvis hänförs till privat eller liknade användning av en vara.

Övrigt

När det gäller två remissinstansers fråga om hur de skattskyldiga ska kunna uppskatta storleken på den del av skatten som får dras av, vill regeringen erinra om att de skattskyldiga redan i dag gör en sådan be-

dömning. Vidare har endast den skattskyldige omedelbar kännedom om den planerade användningen. Därför är det ändamålsenligt att proportioneringen vilar på honom. Samtidigt gäller att avdragsyrkandet måste vara styrkt. Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna avgör ytterst om yrkandet har fog för sig beroende på varans natur, den verksamhet som bedrivs och andra faktorer i det enskilda fallet.

Vad avser Svenskt Näringslivs spörsmål om den föreslagna regeln ställer något krav på hur permanent nyttjandet av varan ska vara för regelns tillämpas blir svaret att så inte är fallet. En vara som vid avdragsrättens inträde delvis avses användas för verksamheten, men som t.ex. inte omedelbart utan först senare faktiskt ska utnyttjas, omfattas av regeln. Om det faktiska utnyttjandet senare minskar på detta sätt innebär inte heller det att den outnyttjade kapaciteten är att likställa med sådan användning som föranleder jämkning av den ingående skatten. Det sagda ska inte förstås på så vis att förslaget skulle omfatta en vara som vid avdragsrättens inträde helt används privat och först därefter får en delad användning. Den föreslagna regeln kräver för sin tillämplighet att varan vid den tidpunkten till någon del ska användas i verksamhet som medför skattskyldighet.

Företagarna påpekar att den föreslagna begränsningen av avdragsrätten varken är kopplad till någon beloppsgräns eller definitionen av investeringsvara. Svenskt Näringsliv frågar sig om den bör vara kopplad till en sådan gräns. Regeringen konstaterar att avdragsbegränsningsregeln är tillämplig utan beloppsgräns. Som framgått inledningsvis kommer regeringens förslag i praktiken att begränsa ingående skatt på olika fastighetstjänster beroende på vilka proportioner den delade användningen av fastigheten har vid avdragsrättens inträde. Vidare har definitionen av investeringsvara enbart betydelse för jämningsreglerna. Företagarna frågar också, med tanke på att förslaget frångår uttagsbeskattningsreglerna vissa användningsområden, i vilka situationer dessa ska tillämpas i framtiden. Reglerna ska användas om varor som i sin helhet tillhör verksamheten sedermera börjar användas på de sätt som anges i 2 kap. 5 § ML.

Lagstiftningsåtgärder

Förslaget föranleder en ny 8 kap. 4 a § ML samt följändringar i 2 kap. 2 och 5 §§ ML.

6.4.4 Fördelning av den ingående skatten efter skälig grund

Regeringens förslag: Om den avdragsgilla delen av den ingående skatten inte kan fastställas ska avdragsbeloppet i stället få bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inte något förslag av detta slag.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det t.ex. inte föreslås någon motsvarighet till bestämmelsen i 8 kap. 13 § ML, om

att avdragsbeloppet får bestämmas genom uppdelning efter skälig grund i det fall den del som ska medföra avdragsrätt inte kan fastställas.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen finner, såsom *Förvaltningsrätten i Stockholm*, det värdefullt med en regel som innebär att avdragsbeloppet får bestämmas genom uppdelning efter skälig grund om den del som ska medföra avdragsrätt inte kan fastställas. Att införa en sådan nationell regel ligger också inom medlemsstaternas kompetens (jfr andra punkten i EU-domstolens avgörande den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Secureta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen*, REG s. 2008 s. I-1597). Det bör nämnas att det i detta fall inte finns någon motsvarighet till 8 kap. 14 § ML.

Förslaget föranleder en ny 8 kap. 4 b § ML.

6.4.5 Jämkning av avdragen ingående skatt

Regeringens förslag: Den avdragna ingående skatten ska jämkas i enlighet med vad som föreskrivs i 8 a kap. mervärdesskattelagen om användningen av en annan fastighet än stadigvarande bostad ändras efter den som rådde vid tidpunkten när den köptes, togs i bruk i viss verksamhet eller ny-, till- eller ombyggnaden eller reparationen av den utfördes.

Mervärdesskattelagens bestämmelser om uttagsbeskattning ska inte vara tillämpliga vid ändrad användning av en sådan fastighet.

Promemorians förslag: Överensstämmer i stort med regeringens. Regeringens förslag lämnar dock den gällande definitionen av investeringsvara oförändrad.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* efterlyser ett förtydligande av om den föreslagna jämningsregeln enbart avser investeringsvaror eller om även andra varor, t.ex. omsättningstillgångar som utnyttjas för privat bruk innan försäljning, ska omfattas av regelns tillämpningsområde. *Svenska Bankföreningen* och *Svenska Petroleum Institutet (SPI)* avstyrker förslaget att sänka beloppsgränsen för jämkning. Bankföreningen kvalificerar dock sitt avstyrkande till i vart fall avse de jämningsfall som omfattas av gällande rätt. En sänkt gräns får, enligt bankföreningen, Svenskt Näringsliv och SPI, långtgående effekter på alla situationer där jämkning ska ske, dvs. även i andra fall än de som avses i den föreslagna 8 kap. 3 a § ML (i regeringens förslag 8 kap. 4 a § ML). En sänkt gräns kommer enligt nämnda tre remissinstanser, *Företagarna*, och *Far* att innebära en betydande ökning i administration då företagen tvingas hålla reda på fler inköpsunderlag, uppmärksamma förändringar i användningsområdet och försäljningar liksom förändringar i avdragsrätten om näringsidkaren har begränsad avdragsrätt. Svenskt Näringsliv anger vidare att dessa uppgifter inte finns tillgängliga i befintliga redovisningssystem, vilket kan kräva kostsamma systemändringar. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF)* framhåller att enligt Skatteverket kan jämkning inte ske om varans användning i verksamheten ökar. Detta medför, enligt nyss

nämnda remissinstanser, att företagen riskerar att gå miste om avdragsrätt om de felbedömer varans framtida användning vid förvärvstidpunkten.

Skälen för regeringens förslag: Den nya artikel 168 a.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet föreskriver att direktivets motsvarigheter till de svenska jämningsreglerna i 8 kap. mervärdesskattelagen ska tillämpas om proportionen på varans användning ändras efter den fördelning som ursprungligen gjordes vid avdragsrättens inträde. Samtidigt föreskrivs att uttagsbeskattningsreglerna inte heller gäller vid sådan ändrad användning. I detta sammanhang diskuteras i promemorian vilken beloppsgräns som bör gälla för en investeringsvara i form av lös egendom. Någon sådan bedömning är inte nödvändig när det gäller regeringens förslag med tanke på att det enbart avser fastigheter. Remissinstansernas synpunkter avseende beloppsgränsen behöver därför inte kommenteras här. Däremot bör det införas bestämmelser som i aktuellt fall gör de gällande jämningsreglerna i 8 a kap. tillämpliga och sätter möjligheten till uttagsbeskattning ur spel, vilket föreslås.

Förvaltningsrätten i Stockholm frågar efter ett klargörande av om den föreslagna jämningsregeln enbart avser investeringsvaror eller om även andra varor, t.ex. omsättningstillgångar som utnyttjas för privat bruk innan försäljning, ska omfattas av tillämpningsområdet. Till detta kan sägas att jämkning enbart kommer i fråga när det gäller investeringsvaror. För andra varor görs således enbart en bedömning vid förvärvstillfället av den delade användningens proportioner. De investeringsvaror som kommer i fråga är således de som omfattas av 8 a kap. 2 § 2 och 3 ML.

Vidare anför LRF och SRF att i dag kan jämkning inte ske om varans användning i verksamheten ökar. Regeringen vill understryka att förslaget, genom införandet av den nya 8 kap. 4 a § ML, innebär att justeringar av den ingående skatten ska göras såväl om användningen i verksamheten ökar som minskar. Att sådana justeringar är avsedda enligt EU-rätten framgår av beaktandesats tolv till direktiv 2009/162/EU.

Slutligen bör nämnas att enligt 8 a kap. 10 § ML ska avdragsrätten under jämningsåret bestämmas med ledning av förhållandena vid utgången av året. Om det finns särskilda skäl får dock avdragsrätten bestämmas efter vad som är skäligt. Som sådana särskilda skäl bör, enligt regeringens mening, avses att varan inte alls används vid den tidpunkten, dvs. bara under en del av året. Varans totala användning i respektive roll bör då vara vägledande när proportioneringen görs.

Lagrådet föreslår att vissa ord utgår ur förslaget och att en hänvisning införs i detsamma på de vis som framgår av bilaga 6. Regeringen har följt Lagrådets förslag.

Förslaget föranleder en ny 8 kap. 4 c § ML.

6.5 Förslag med koppling till det så kallade momspaketet m.m.

6.5.1 Inledning

Som framgår av avsnitt 3 har bl.a. Skatteverket vid underhandskontakter framställt önskemål om vissa ändringar i mervärdesskattelagen. Dessa

6.5.2 Omsättningsland för monteringsleveranser

Regeringens förslag: En vara som finns i Sverige när transporten till köparen påbörjas är inte omsatt inom landet, om varan monteras eller installeras i ett annat EU-land av säljaren eller för dennes räkning.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Om de varor som försänds eller transporteras av leverantören, av förvärvaren eller av en tredje person ska installeras eller monteras, av leverantören eller för hans räkning, ska platsen för leveransen anses vara den plats där varorna installeras eller monteras (artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet). Vid dessa så kallade monteringsleveranser är omsättningslandet med andra ord där varan monteras eller installeras. Mervärdesskattelagen saknar i dag en regel motsvarande direktivets för sådana leveranser till ett annat EU-land (sådana leveranser till Sverige är reglerade i 5 kap. 2 § första stycket 2 ML). Den gällande regeln avseende så kallad distansförsäljning, 5 kap. 2 a § ML, bör därför kompletteras med en bestämmelse för detta ändamål. I sammanhanget bör dessutom nämnas att någon ytterligare reglering inte behövs för sådana leveranser till ett land utanför EU. Av 5 kap. 3 a § 1, 2 eller 3 ML följer att varan då anses omsatt utomlands och någon beskattning ska följaktligen inte ske i Sverige.

Den gällande 5 kap. 2 a § ML är förvisso i behov av ytterligare justeringar. Dessa kräver dock, framförallt mot bakgrund av vad som föreskrivs i artikel 34.4 andra stycket i mervärdesskattedirektivet om att medlemsstaterna ska fastställa viss reglering, mer omfattande åtgärder än vad som ryms i detta lagstiftningsärende. Trots detta ytterligare behov är det angeläget att nu komplettera paragrafen eftersom det svenska regelverket saknar den föreslagna regeln.

Lagtekniskt genomförs förslaget lämpligen genom att de gällande bestämmelserna 5 kap. 2 a § 1 och 2 ML sammanförs i första punkten. Förslaget bör ersätta den gällande andra punkten i paragrafen.

Lagrådet finner att de i förslaget använda orden ”säljaren, köparen eller någon annan” inte ger någon upplysning om vem som egentligen avses. Lagrådet föreslår att uttrycket preciseras. Regeringen konstaterar att uttrycket har sitt ursprung i artikel 36 i mervärdesskattedirektivet. Det förekommer också i den gällande 5 kap. 2 § 1 ML och i denna paragrafs motsvarighet i direktivet. Mot denna bakgrund anser regeringen att ett eventuellt precisering av uttrycket bör anstå till en mer generell översyn görs av de aktuella reglerna.

Förslaget föranleder ändringar i 5 kap. 2 a § ML.

Regeringens förslag: En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Enligt gällande rätt är en varu- eller persontransporttjänst, med vissa undantag, omsatt inom landet om transporten i sin helhet äger rum i Sverige (5 kap. 9 § ML). Denna regel fick sin nuvarande lydelse i samband med genomförandet i svensk rätt av direktiv 2008/8/EG (se vidare prop. 2009/10:15 s. 102 ff.). Det har sedermera visat sig att ett fåtal transporttjänster som bör beskattas i Sverige inte gör det på grund av regelns ordalydelse. Exempelvis beskattas inte persontransporttjänster i form av fisketurer som genomförs på både svenskt territorialvatten, dvs. i Sverige, och internationellt vatten. En sådan persontransporttjänst anses i dag omsatt utomlands. För att uppnå den eftersträfvade beskattningen föreslås en varu- eller persontransporttjänst vara omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land.

Förslaget föranleder ändringar i 5 kap. 9 § ML.

6.5.4 Tjänster i samband med viss import av varor m.m.

Regeringens förslag: Omsättningen av en tjänst vars kostnad är en så kallad bikostnad och därför ingår i beskattningsunderlaget vid införsel av varor i ett annat EU-land, ska undantas från skatteplikt.

Lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med export av varor från Sverige eller ett annat EG-land, import eller införsel av varor, som i Sverige eller ett annat EU-land omfattas av ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull, extern transitering eller vissa lagerförfaranden i ett annat EU-land, ska anses omsatta utomlands. Detsamma ska gälla sådana tjänster i direkt samband med viss införsel i Sverige m.m. av varor från ett tredje territorium som ingår i EU:s tullområde.

Definitionen av EG och EG-land, samt reglerna om i vilken medlemsstat vissa transaktioner ska anses ha sitt ursprung eller anses vara avsedda för, ska aktualiseras och regleras på lagnivå.

En definition av tredje territorier ska införas.

Vissa förtydliganden ska göras i 5 kap. 19 § mervärdesskattelagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens. Regeringens förslag innehåller dock en regel avseende tjänster vid införsel av varor i gemenskapen från ett tredje territorium tillhörande EU:s tullområde som saknas i promemorian. Införandet av termen tredje territorium i mervärdesskattelagen gör att regeringens förslag även innehåller följdändringar i regleringen av vad som ska förstås med den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde m.m.

Remissinstanserna: *Tullverket* föreslår att det i 5 kap. 19 § första stycket 2 ML även görs en hänvisning till undantaget från skatteplikt i 3 kap. 32 § ML. Därmed skulle det, enligt *Tullverket*, tydligare framgå att det finns fall där varor förtullas utan att först ha placerats i tillfälligt lager eller tullager. *Tullverket* anför vidare ett behov av ändringar i 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML och lämnar även ett ändringsförslag. *Skatteverket* anför att 5 kap. 19 § första stycket 2 ML bör kompletteras för att omfatta tjänster vid införsel av varor i gemenskapen från ett tredje territorium som ingår i EU:s tullområde, t.ex. Åland. Verket framhåller att denna situation regleras i artikel 61 andra stycket mervärdesskattedirektivet och därför inte ska beskattas enligt artikel 146.1 e i direktivet. *Svenskt Näringsliv* och *Svenska Petroleum Institutet* anser att en definition av ordet ”direkt” bör införas för att säkerställa en enhetlig tolkning av den föreslagna 5 kap. 19 § första stycket 2 ML. *Svenskt Näringsliv* erinrar därvid om att begreppet redan i dag används och har tolkats och det utan att förekomma i lagtext. När det gäller den föreslagna 3 kap. 32 § ML anför *Skatteverket* att den där använda lokutionen ”det landets tillämpning av” bör strykas. Verket påpekar att medlemsstaterna saknar möjlighet att välja om en viss kostnad ska ingå eller inte i beskattningsunderlaget. Det bör, enligt verket, vara möjligt för ett företag att undanta en tjänst som enligt artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet ska ingå i beskattningsunderlaget, utan att behöva undersöka hur ett visst land i praktiken tillämpar bestämmelsen. *Far* ifrågasätter det rimliga i förslagens justering av 3 kap. 32 § ML. Enligt *Far* leder förslaget till ökade administrativa kostnader, eftersom det importerande företaget måste veta om en bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EU-land.

Skälen för regeringens förslag

Inledning

Flertalet tjänster som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap är omsatta i Sverige om denne är etablerad i Sverige (5 kap. 5 § ML). Detta gäller även vissa tjänster i samband med import av varor. Enligt mervärdesskattedirektivet ska emellertid sådana tjänster undantas från skatteplikt i enlighet med artiklarna 144 eller 146.1 e. I Sverige genomförs direktivets skattefrihet för sådana tjänster när det gäller den förstnämnda artikeln genom 3 kap. 32 § ML. Där föreskrivs ett undantag från skatteplikt för tjänster om ersättningen för dessa, såsom en bikostnad, ingår i beskattningsunderlaget för varorna som importeras till Sverige. Den senare artikeln genomförs på så sätt att vissa tjänster i samband med import av varor som omfattas av ett förfarande som anges i 9 c kap. 1 § ML ska anses omsatta utomlands. Följaktligen beskattas inte heller dessa tjänster i Sverige.

Det förhållandet att de aktuella tjänsterna numera är omsatta i Sverige om förvärvaren är en här i landet etablerad näringsidkare som förvärvat dem till sin verksamhet gör ytterligare reglering nödvändig för att skattefriheten som följer av EU-rätten ska genomföras korrekt i svensk rätt.

Bestämmelsen i 3 kap. 32 § ML bör kompletteras med en regel för motsvarande situation i andra EU-länder. Om ersättningen för en sådan tjänst som avses i paragrafen beskattas som del av beskattningsunderlaget vid varuinförsel i ett annat EU-land bör den alltså inte beskattas här i landet. Av ovan angivna skäl anser *Skatteverket* att den lydelse av 3 kap. 32 § ML som föreslås i promemorian bör modifieras på så sätt att lokutionen ”det landets tillämpning av” stryks. Regeringen konstaterar att ett korrekt genomförande i svensk rätt av EU-rätten i fråga ska undvika både dubbelbeskattning och utebliven beskattning av de aktuella tjänsterna. Verket påpekar att medlemsstaterna saknar möjlighet att välja om en viss kostnad ska ingå eller inte i beskattningsunderlaget. Regeringen har ingen annan uppfattning när det gäller artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet som sådan. Medlemsstaterna har likväl, efter ett bemyndigande enligt på i artikel 395 i direktivet specificerade villkor, möjlighet att införa avvikande reglering. Vidare kan det inte uteslutas att gällande rätt i en annan medlemsstat avseende den nationella motsvarigheten till artikel 86.1 b kan innehålla vissa avvikelser. Dessa möjligheter till olikheter mellan medlemsstaterna gör det, enligt regeringens mening, nödvändigt att förslaget innehåller den aktuella lokutionen för att tjänsterna ska beskattas i rätt land. Samtidigt bör komplikationerna inte överdrivas eftersom sådana olikheter torde vara förhållandevis ovanliga. Både *Skatteverket* och företagen bör alltså kunna presumera att den andra medlemsstatens rätt har det innehåll som framgår av artikel 86.1 b i mervärdesskattedirektivet, om inte annat är känt.

Far ifrågasätter förslagets 3 kap. 32 § ML på den grunden att den leder till ökade administrativa kostnader för det importerande företaget då det måste veta om en bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EU-land. Mot bakgrund av vad som sägs i slutet av föregående stycke torde dock, enligt regeringens mening, de kostnader som *Far* befarar vara begränsade. Det tungt vägande huvudskälet för förslaget, som också gynnar företagen, är emellertid att den föreslagna kompletteringen av 3 kap. 32 § ML åtgärdar den dubbelbeskattning paragrafens nuvarande lydelse innebär.

Mot bakgrund av det nu anförda ansluter sig regeringen till promemorian förslag avseende 3 kap. 32 § ML.

Tjänster i direkt samband med import m.m.

När det gäller regleringen i 5 kap. 19 § 2 ML bör även den kompletteras på så sätt att skattefrihet ska gälla för tjänster i samband med införsel av varor som omfattas av lagerförfaranden m.m. i andra EU-länder. Regleringen bör även kompletteras för att import av varor och införsel av varor till ett annat EU-land, som omfattas av ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering, inte ska beskattas i Sverige. *Skatteverket* anför, med hänvisning till artiklarna 146.1 e och artikel 61 andra stycket mervärdesskattedirektivet, att 5 kap. 19 § första stycket 2 ML bör få ytterligare tillägg. Den bör, enligt verket, även omfatta tjänster i direkt samband med viss införsel i Sverige m.m. av varor från ett tredje territorium som ingår i EU:s tullområde.

Regeringen delar verkets uppfattning och förslaget bör följaktligen få ett sådant innehåll. Det bör dessutom förtydligas i lagtexten att även nu aktuella tjänster som har direkt samband med export av varor från ett annat EU-land än Sverige är skattefria.

Det förhållandet att förslaget förutsätter införandet av en definition av begreppet ”tredje territorium” föranleder i sin tur att vissa följdändringar bör göras. Begreppet ”tredje territorium” styr vilka territorier, som trots att de tillhör en medlemsstat, inte ingår EU:s mervärdesskatteområde. Det faller sig därför naturligt att i detta sammanhang även se över den gällande svenska definitionen av området varifrån undantag ska göras, dvs. vad som i gällande rätt betecknas ”den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde”. Det sistnämnda området, och vilka territorier vissa transaktioner ska anses ha sitt ursprung i eller vara avsedda för, regleras i svensk rätt i 1 kap. 10 a § ML och 1 a § mervärdesskatteförordningen (1994:223), förkortad MF. Om gällande svensk rätt jämförs med motsvarande regler i mervärdesskattedirektivet (artiklarna 5–7), står det klart att de svenska reglerna bör modifieras något. Diskrepansen mellan regelverken är i huvudsak orsakad av deras olika ikraftträdande. Svensk rätt bygger på det sjätte direktivets lydelse vid tidpunkten när Sverige inträdde i unionen. Därefter har bl.a. regler i olika anslutningsfördrag m.m. tagits in i direktivet vid omarbetningen av det sjätte direktivet till mervärdesskattedirektivet. Följaktligen bör svensk rätt aktualiseras i enlighet med sistnämnda direktiv, såväl materiellt som språkligt.

Lagrådet har olika redaktionella och förtydligande förslag, som närmare framgår av bilaga 6, på hur de territoriella reglerna bör utformas. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Vidare uppkommer frågan om på vilken normnivå de territoriella frågorna bör regleras. Det gällande begreppet ”den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde” och vissa andra territoriella frågor får sin konkreta reglering i 1 a § MF. Vid en förnyad prövning finner regeringen att dessa frågor har en sådan materiell betydelse för uttaget av mervärdesskatt att de bör regleras i mervärdesskattelagen och inte i verkställighetsföreskrifter.

Tullverket föreslår att det i 5 kap. 19 § första stycket 2 ML görs en hänvisning till undantaget från skatteplikt i 3 kap. 32 § ML. Enligt regeringens mening ger EU-rätten inte utrymme för någon sådan eftersom artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet saknar en hänvisning till artikel 86.1 b i direktivet. *Tullverket* föreslår även vissa ändringar i 9 c kap. 1 § första stycket 3 ML. Regeringen konstaterar att den sistnämnda paragrafen inte omfattas av detta lagstiftningsärende och att något förslag i detta avseende är inte remitterat. Frågan kan således inte övervägas i detta ärende.

Regleringen i 5 kap. 19 § 2 ML bör också förtydligas så att det liksom i artikel 146.1.e i mervärdesskattedirektivet framgår att de i lagrummet angivna tjänsterna ska ha ett direkt samband med export eller viss import av varor. *Svenskt Näringsliv* och *Svenska Petroleuminstitutet* anser att en definition av ordet ”direkt” bör införas för att säkerställa en enhetlig tolkning av den föreslagna 5 kap. 19 § 2 ML. *Svenskt Näringsliv* erinrar därvid om att begreppet redan i dag används och har tolkats utan att förekomma i lagtext. Enligt regeringens mening är en sådan nationell definition i mervärdesskattelagen mindre lämplig. Ordets innebörd är i själva

verket ytterst en EU-rättslig fråga. Samtidigt bör betonas att den normal-språkliga betydelsen ger avsevärd vägledning, dvs. en tjänst av aktuellt slag ska ha ett omedelbart samband med import eller export av varor. Då bör vidare noteras att denna omedelbarhetsbedömning är skild från frågan om transaktionen som sambandet föreligger med i sig utgör import eller export, vilket avgörs enligt andra regler.

Slutligen bör det dessutom förtydligas att de nu aktuella tjänsterna även ska anses omsätta utomlands om de har direkt samband med export av varor från ett annat EG-land än Sverige.

Lagrådet lämnar ett förslag avseende utformningen av förslagets bestämmelse om införsel av varor från ett tredje territorium, se bilaga 6. Regeringen har följt *Lagrådets* förslag.

Lagstiftningsåtgärder

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 10 a § ML, 3 kap. 32 § ML och 5 kap. 19 § 2 ML samt införandet av nya 1 kap. 10 b och 10 c §§ ML.

6.5.5 Förtydligande av tidpunkten för uppgifters rapportering i periodisk sammanställning

Regeringens förslag: En uppgift som ska lämnas i en periodisk sammanställning ska tas upp för den period som omfattar den tidpunkt som avses i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § i mervärdesskattelagen.

Promemorians förslag: Överensstämmer i materiellt avseende med regeringens.

Remissinstanserna: *Svenskt Näringsliv* avstyrker förslaget och menar att tidpunkten för uppgifters rapportering i periodisk sammanställning inte bör bli föremål för lagstiftning. Detta enligt *Svenskt Näringsliv* då Skatteverket i en skrivelse så att säga skriver bort 13 kap. 8 c § ML, som avser redovisning i skattedeklaration, såsom otillämpbar. *Svenskt Näringsliv* anser att regelverket på intet sätt blir klarare genom den föreslagna hänvisningen till en redovisningsregel som inte är går att tillämpa.

Skälen för regeringens förslag: I 10 kap. 33 § SBL regleras vilka uppgifter som en säljare vid EU-handel ska lämna i en periodisk sammanställning. Sådana uppgifter används för kontrollen av EU-handeln med varor och tjänster. Dessa uppgifter ska svara mot redovisningen av mervärdesskatten som köparen ska göra i ett annat EU-land för att skattemyndigheten i det landet ska kunna kontrollera att skatten verkligen har redovisats. Mot bakgrund härav bör det förtydligas att säljaren ska rapportera uppgifterna för motsvarande period som den han redovisar försäljningen m.m. i en skattedeklaration. Reglerna som gäller för redovisning i en sådan deklaration, 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § ML, bör följaktligen även styra rapporteringstidpunkten.

Svenskt Näringsliv avstyrker promemorians förslag. Detta i huvudsak med motiveringen att Skatteverket har utfärdat en skrivelse som modifierar den praktiska tillämpningen av 13 kap. 8 c § ML. Regeringen konsta-

terar att promemorians förslag syftar till tydlighet och konsekvens i regelverket. Förslaget åstadkommer också det genom att uttryckligen knyta rapporteringstidpunkten till redovisningstidpunkten.

Förslaget föranleder ändringar i 10 kap. 33 § SBL.

6.5.6 Vissa redaktionella ändringar

Regeringens förslag: Redaktionella ändringar ska göras i 1 kap. 4 a § ML och 5 kap. 1 § ML. Därtill ska ett antal rubriker i 5 och 10 kap. mervärdesskattelagen justeras eller upphävas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: En överflödig hänvisning bör tas bort i 1 kap. 4 a § ML. Dessutom bör 5 kap. 1 § andra stycket ML förtydligas på så vis att bestämmelsens lydelse ska hänvisa till 9 b kap. 4 § första stycket ML i fråga om de fall när en omsättning inom landet ändå ska anses omsatt utomlands. Vidare bör olika rubriker i 5 och 10 kap. mervärdesskattelagen justeras eller upphävas.

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 4 a § ML samt 5 kap. 1 och 19 §§ ML.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De föreslagna reglerna ska träda i kraft den 1 januari 2011. De föreslagna 8 kap. 4 a–4 c §§ ML ska dock tillämpas på ingående skatt där rätten till avdrag inträder den 1 januari 2011 eller senare. Äldre bestämmelser ska gälla för ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet om avdragsrätt för den ingående skatten på fastighetstjänsten har inträtt såväl före som efter den 1 januari 2011. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens när det gäller ikraftträdandetidpunkten och äldre reglers tillämplighet. Regeringens förslag innehåller även övergångsbestämmelser avseende reglerna som avser begränsningen av avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till vissa fastigheter.

Remissinstanserna: *Skatteverket* påpekar att utan särskilda övergångsbestämmelser kan redan inköpta varor komma att bli investeringsvaror och omfattas av systemet med jämkning av ingående skatt. Detta kan, enligt verket, ge upphov till retroaktiva effekter och skapa oklarhet kring om uttagsbeskattning eller jämkning ska ske. Övergångsbestämmelser bör därför, enligt verket, övervägas med innebörden att redan inköpta varor ska omfattas av den tidigare ordningen med uttagsbeskattning av de privata användningen.

Skälen för regeringens förslag: Den föreslagna tiden för ikraftträdande följer vad av som föreskrivs i artikel 2 i direktiv 2009/162/EU, dvs. den 1 januari 2011. Samma ikraftträdandetidpunkt bör, enligt regeringens mening, gälla för de delar av förslaget som inte har sin grund i det direktivet.

Skatteverket betonar att det finns ett behov av övergångsbestämmelser för att undvika retroaktiva effekter och oklarheter om vilka regler som ska gälla för redan inköpta investeringsvaror. Regeringens förslag har en annan omfattning än det verket kommenterar. Även i regeringens förslag blir dock jämningsreglerna, då i form av de gällande sådana i 8 a kap., tillämpliga om en fastighets användning ändras efter det att den ingående skatten ursprungligen proportionerades. Verkets påpekande är därför fortfarande aktuellt. Den som enligt gällande rätt gjort fullt avdrag för att därefter uttagsbeskatta den privata användningen bör kunna fortsätta att använda detta system även efter att de föreslagna har reglerna trätt i kraft. En övergångsbestämmelse av det slag verket efterfrågar skapar därför, enligt regeringens mening, ytterligare klarhet och bör införas. De föreslagna 8 kap. 4 a–4 c §§ ML bör med andra ord tillämpas på ingående skatt om rätten till avdrag inträder den 1 januari 2011 eller senare. Det sagda betyder också att om avdragsrätten inträtt före ikraftträdandet och användningen av fastigheten sedermera ändras efter denna tidpunkt ska uttagsbeskattning ske.

En ytterligare fråga som bör regleras i övergångsbestämmelser är situationen att en ny-, till-, eller ombyggnad eller reparation av en fastighet sträcker sig över årsskiftet 2010/2011. En sådan tjänst kan fakturerats löpande och avdragsrätt därför inträda på båda sidor om årsskiftet. Om så är fallet skulle, utan särskilda övergångsbestämmelser, två system komma att tillämpas på samma tjänst. För att undvika detta bör äldre bestämmelser gälla för nämnda slags fastighetstjänster där avdragsrätt för den ingående skatten inträtt såväl före som efter den 1 januari 2011.

I övrigt bör äldre bestämmelser fortfarande, på sedvanligt vis, gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet har inträtt före ikraftträdandet.

Ikraft- och övergångsbestämmelser med ovannämnda innehåll föreslås.

Lagrådet lämnar ett förslag, som framgår av bilaga 6, på redaktionella ändringar i övergångsbestämmelsernas tredje punkt. Regeringen har följt Lagrådets förslag.

Regeringens bedömning: Förslaget får marginella statsfinansiella effekter. I den mån sådana uppkommer är de positiva för staten.

Inte heller de allmänna förvaltningsdomstolarna eller Skatteverket påverkas i princip av förslaget. De förtydliganden som görs i mervärdesskattelagen och skattebetalningslagen innebär dock vissa fördelar för rättstillämpningen i form av mer lättillämpade och förutsägbara regler.

Även för företagen innebär förslaget fördelar av nyss nämnt slag genom de klarare reglerna. Förslagets inskränkning av avdragsrätten för ingående skatt, avseende vissa fastigheter som inte enbart används i verksamheten, kan dock undantagsvis medföra en marginell negativ likviditetspåverkan för dem.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens i de delar som behandlas i detta avsnitt.

Remissinstanserna: *Skatteverket* är mycket positivt till förslaget. Verket uppskattar sina kostnader för förslaget till ca 15 000 kronor för ändringar i befintligt informationsmaterial. *Sveriges Redovisningskonsulters förbund* tillstyrker samtliga delförslag utom det som avser lös egendom. *Kammarrätten i Sundsvall* har, från de utgångspunkter kammarrätten har att beakta, inte någon erinran mot förslagen, *Förvaltningsrätten i Stockholm* har inga invändningar mot förslagen i sak. *Domstolsverket* har, utifrån de aspekter verket särskilt ska beakta, inget att invända mot förslagen. *Tillväxtverket*, *Affärsverket svenska kraftnät*, *Energimyndigheten*, *Energimarknadsinspektionen* och *Företagarförbundet* har inga invändningar mot eller synpunkter på förslaget. *Regelrådet* avstyrker förslaget. Rådet uppger sig inte ha kunnat bedöma om de från administrativ synpunkt lämpligaste lösningarna valts, eftersom promemorian saknar en närmare beskrivning av de administrativa effekterna för berörda företag. *Svenskt Näringsliv* och *Far* anser att konsekvensanalysen är mycket bristfällig. *Näringslivets regelnämnd* (NNR) anser att konsekvensutredningen brister totalt sett och att det varken redogörs för de effekter förslaget får för enskilda företag eller för företagen som grupp.

Skälen för regeringens bedömning

Inledning

Remissinstansernas närmare synpunkter i fråga om effekterna av den föreslagna begränsningen av avdragsrätten för ingående skatt behandlas i avsnitt 6.4.3.

Statsfinansiellt

Förslaget bedöms endast få marginella statsfinansiella effekter. Detta eftersom förslagen i stort enbart utgör förtydliganden av existerande regler och det på ett sådant sätt att något skattebortfall inte uppstår. Den mindre effekt som trots det sagda uppkommer är positiv för staten. För-

slagets inskränkning av avdragsrätten för ingående skatt, som hänför sig till vissa fastigheter vilka inte enbart används i verksamheten, innebär att viss ytterligare mervärdesskatt kommer att betalas in till staten tidigare än i dag. Tidigareläggningen av inbetalningen medför ett minskat upplåningsbehov och därmed minskade räntekostnader för staten. Detta eftersom inbetalningen av skatten, som inte är hänförlig till en fastighets användning i en näringsidkares verksamhet, kommer att ske i samband med inköpet av en fastighetstjänst m.m. och inte som i dag ge rätt till avdrag vid denna tidpunkt för att sedermera tas in till staten genom uttagsbeskattning. Omfattningen av den positiva effekten på statens finanser är dock svår att bestämma då uppgifter saknas.

De allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket

Förslaget bedöms inte få annat än marginella effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket. Skälet härtill är, som redan framgått, att förslaget i stort innebär ett antal förtydliganden av redan existerande bestämmelser. Särskilt den föreslagna begränsningen av avdragsrätten torde kunna medföra administrativa och kontrollfördelar för verket, eftersom det vid dagens uttagsbeskattning bl.a. är komplicerat att beräkna beskattningsunderlaget.

Företagen

Regelrådet, Svenskt Näringsliv, Far och Näringslivets regelnämnd anser, i sammanfattning, att promemorian saknar en närmare beskrivning av de administrativa effekterna för berörda företag. Remissinstanserna finner konsekvensanalysen mycket bristfällig.

Regeringen vill inledningsvis påminna om att remissinstansernas synpunkter på den föreslagna begränsningen av avdragsrätten för ingående skatt kommenteras i avsnitt 6.4.3. Även om promemorians effektanalys i sagda del kan anses något kortfattad kan detsamma inte, enligt regeringens mening, sägas gälla i övrigt. Det anges uttryckligen i promemorians sammanfattningar och brödtext att flera förslag innebär ett förtydligande av regelverket och hur detta sker. Att tydliga regler gynnar företagen kan fastslås även om de närmare ekonomiska vinsterna inte specificeras och vem som åtnjuter dessa. Formen för förtydligandena är också många gånger bestämd av EU-rätten. Andra förslag undanröjer en dubbelbeskattningssituation, moderniserar regelverket i fråga om språk, systematik och hänvisningar eller inför en EU-rättslig regel som saknas i mervärdesskattelagen. Även dessa förslag är uppenbart gynnande för företagen. Mot denna bakgrund instämmer regeringen i promemorians bedömning att de här aktuella förslagen gynnar företagen i administrativt hänseende. Härutöver, och särskilt vad avser Regelrådets och NNR:s avstyrkanden, vill regeringen erinra om att förslaget till helt övervägande del har sin grund i och form bestämd av ett nytt EU-direktiv. Direktivet ska dessutom vara genomfört i svensk rätt den 1 januari 2011. Avslutningsvis bör nämnas att den del av förslaget som kommenterats i detta sammanhang bedöms sakna likviditetseffekter för företagen.

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

1 kap.

4 a §

I paragrafens andra mening görs en redaktionell ändring, se vidare avsnitt 6.5.6.

10 a §

Paragrafen motsvarar artiklarna 5.1 och 5.2 i mervärdesskattedirektivet. Den svenska definitionen i *första stycket första meningen* av EG och EGT-land har givits en lydelse som ligger närmare EU-rätten. *Första stycket andra meningen* undantar tredje territorier från första meningens tillämpningsområde. Begreppet tredje territorier definieras i 10 b §.

I *andra stycket* likställs de där nämnda territorierna i tillämpningshänseende med territorierna som avses i första stycket första meningen. Territorierna i andra stycket ska nämligen på grundval av konventioner eller avtal med Frankrike, Förenade kungariket respektive Cypern anses vara områden där fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen ska tillämpas.

Paragrafen är utformad i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.5.4.

10 b §

Paragrafen är ny och motsvarar artiklarna 5.3 och 6 i mervärdesskattedirektivet. *Första stycket* anger de territorier som definieras som tredje territorier. *Andra stycket* anger vilka av de i första stycket uppräknade territorierna som, trots att inget av dem är en del gemenskapens mervärdesskatteområde, antingen ingår i gemenskapens tullområde eller inte.

Paragrafen är utformad i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.5.4.

10 c §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 7.2 i mervärdesskattedirektivet. Den anger att vissa transaktioner ska behandlas som sådana med ursprung i eller avsedda för, Frankrike, Storbritannien och Nordirland respektive Cypern. I enlighet med *Lagrådets* förslag har en smärre språklig justering gjorts.

Se vidare avsnitt 6.5.4.

13 b §

Paragrafen genomför artikel 2.3 i mervärdesskattedirektivet. Lagtexten i *första meningen* ges en lydelse som ligger närmare direktivets. Någon ändring i sak är inte avsedd härmed.

Ett ny *andra mening* införs i paragrafen. Bestämmelsen undantar gas som levereras på där närmare angivet vis från tillämpningsområdet för definitionen av punktskattepliktiga varor i första meningen.

Paragrafen är utformad i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

2 kap.

2 §

En följdändring görs i paragrafen med anledning av de begrepp som används i 8 kap. 4 a § första stycket. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Paragrafen är utformad i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.4.3.

5 §

Vissa följdändringar görs i paragrafen med anledning av de begrepp som används i 8 kap. 4 a § första stycket. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Paragrafen är utformad i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.4.3.

3 kap.

30 §

Artikel 143 I i mervärdesskattedirektivet genomförs genom ändringarna i *tredje stycket*. I styckets *första punkt* regleras import av gas. Första punkten *a* och *b* anger närmare hur importen ska utföras för att undantag för skatteplikt ska medges. Med termen ”uppströms” ska i detta sammanhang förstås att ett rörledningsnät används i samband med produktionsverksamhet, dvs. gasutvinning. Termen är hämtad från olje- och gasindustrins språkbruk. Tredje stycket *andra* respektive *tredje punkten* reglerar skattefri import av el respektive värme och kyla. Även när det gäller värme och kyla specificeras sättet för hur dessa ska transporteras vid importen för att denna ska vara skattefri.

Tredje stycket är utformat i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.2.2.

30 a §

I *första stycket tredje punkten* tas den nuvarande inskränkning, som innebär att skattefriheten ska motsvara den som råder enligt reglerna i EG-landet där förvärvet görs, bort. Denna inskränkning finns numera i paragrafens femte stycke.

I den nya *tredje punkten a* i första stycket genomförs artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet, vad avser omsättningar till en köpare i ett annat EG-land i form av institutioner m.m. med gemenskapsanknytning. Samtliga i punkten angivna institutioner m.fl. omfattas av protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier (PIP-protokollet)⁵⁰. Av redaktionella skäl saknar institutionerna med egennamn en uttrycklig hänvisning till protokollet, även om de faktiskt omfattas av det. Uttrycket ”kontor eller anläggning”, som används på tre ställen i paragrafen, omfattar samtliga former som verksamhet med skattefrihet enligt PIP-protokollet kan bedrivas i.

Första stycket *fjärde punkten* ändras redaktionellt på så vis att de olika typerna av köpare anges var för sig i de nya *underpunkterna a–d*. Underpunkten *a* ges även en redaktionell utformning som korresponderar med

⁵⁰ EUT C 321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

inledningen i tredje punkten a i samma stycke. Vidare ändras fjärde punkten materiellt genom att den numera endast reglerar andra internationella institutioner m.fl. som inte omfattas av den nya tredje punkten a. Dessutom tas de hittills gällande inskränkningarna i skattefriheten bort och införs i femte stycket på motsvarande vis som sker i första stycket tredje punkten.

I *tredje stycket* införs en *ny första punkt* som reglerar skattefria omsättningar av tjänster till såväl institutioner m.m. med gemenskapsanknytning (*a*) som andra internationella organisationer (*b*). En *ny andra punkt* reglerar motsvarande skattefrihet i det fall förvärvaren av tjänsten är anställd m.m. vid en sådan annan internationell organisation. Den andra punkten ges vidare en redaktionell utformning, med *underpunkterna a–c*, vilken i stort motsvarar den som första stycket punkten 4, som avser varuinköp, har.

I ett nytt *femte stycke* samlas de inskränkningar i undantaget från skatteplikt som innebär att det styrs av den skattefrihet som ges för motsvarande transaktioner i det land där köparen är stationerad m.m.

I paragrafens *sjätte stycke* införs en konkurrensregel som utöver vad som anges i femte stycket kan inskränka skattefrihetens omfattning. Detta dock bara när det gäller ett undantag från skatteplikt som grundas på första stycket punkten 3 a och tredje stycket punkten 1 a, dvs. skattefria inköp av institutioner m.m. med gemenskapsanknytning.

Första stycket 3, 3 a och 4, tredje stycket och sjätte stycket är utformade efter *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.3.1.

32 §

I paragrafen införs en *ny andra mening*. Den bestämmelsen har samma materiella innehåll som bestämmelsen i paragrafens oförändrade första mening, dvs. båda reglerar så kallade bikostnader. Skillnaden mellan reglerna avser om bikostnaden ingår i beskattningsunderlaget i Sverige eller i ett annat EG-land. Den nya regeln avser den senare situationen.

Se vidare avsnitt 6.5.4.

5 kap.

1 §

Andra stycket förtydligas genom införandet av en uttrycklig hänvisning till 9 b kap. 4 § första stycket. Någon tvekan om att vad som föreskrivs i 5 kap. 19 § 4 är tillämpligt på resetjänster finns inte eftersom 9 b kap. 4 § andra stycket hänvisar till förstnämnda paragraf. Den tillagda hänvisningen ökar dock klarheten.

Se vidare avsnitt 6.5.6.

2 a §

Paragrafens *andra punkt* ges en ny lydelse motsvarande artikel 36 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen som hittills funnits i den punkten, om viss registrering, flyttas till *första punkten*. Punkterna reglerar numera olika situationer.

Se vidare avsnitt 6.5.2, där *Lagrådets* synpunkt på paragrafen behandlas.

2 c §

Paragrafen genomför artikel 38 i mervärdesskattedirektivet. Jämfört med förutvarande lydelse reglerar *första stycket* numera endast omsättning av gas. Dessutom omfattar bestämmelsen omsättning av gas genom flera typer av överföringssystem än tidigare. Vidare justeras lydelsen när det gäller säljarens etablering så att denna korresponderar med den lydelse 5 kap. 5 och 6 §§ har.

Det *andra stycket* inskränker första styckets tillämpningsområde för att uppnå ett korrekt genomförande av EU-rätten. Härigenom omfattar första stycket inte varor som levereras till ett fast etableringsställe som återförsäljaren har utomlands. Utan denna reglering skulle varan anses omsatt i Sverige om återförsäljaren har sitt säte här i landet.

Genom det nya *tredje stycket* görs bestämmelserna i första stycket tillämpliga på omsättning av el, värme och kyla.

Paragrafens nya *fjärde stycke* utgjorde tidigare dess andra stycke. Regeln är modifierad till att förutom gas och el även omfatta värme och kyla.

Första och tredje styckena är utformade i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.2.3.

2 d §

Paragrafen genomför artikel 39 i mervärdesskattedirektivet. I likhet med 2 c § omfattar *första styckets* tillämpningsområde numera enbart omsättning av gas. Dessutom omfattar bestämmelsen fler överföringssystem än föregående lydelse.

Andra stycket är i sig endast en redaktionell ändring. Den tidigare andra meningen i första stycket har brutits ut och givits ett eget stycke, eftersom den avser en särskild situation. Andra stycket ändras också, såsom 2 c § första stycket, materiellt för att korrespondera med reglerna i 5 kap. 5 och 6 §§. Därtill görs vissa redaktionella och rent språkliga justeringar i stycket. Det bör noteras att uttrycket ”inte helt” täcker såväl ”inte alls” som ”delvis”.

I det nya *tredje stycket* införs en begränsning av andra styckets tillämpningsområde innebärande att gas, som levererats till ett fast etableringsställe utomlands, inte är omsatt i Sverige även om köparen har sitt säte här i landet. Regeln överensstämmer med 2 c § andra stycket.

Det nya *fjärde stycket* föreskriver att de tre föregående styckena även gäller vid omsättning av el, värme och kyla.

Första, andra och fjärde styckena är utformade i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.2.3.

9 §

Ändringen i *första stycket* utsträcker paragrafens tillämpningsområde något. Den omfattar inte bara varu- och persontransporter som i sin helhet genomförs i Sverige. Den rymmer också sådana transporter som genomförs i Sverige och över internationellt vatten. Fortsatt gäller alltså att om en transport av aktuellt slag till någon del genomförs i ett annat land är den omsatt utomlands och ska därför inte beskattas i Sverige.

Det bör understrykas att den nya lydelsen av första stycket inte påverkar varutransporttjänster som tillhandahålls näringsidkare. Dessa tjänster faller alltjämt under huvudregeln för tjänster som tillhandahålls näringsidkare (5 kap. 5 §). Bestämmelsen påverkar inte heller gemenskapsinterna varutransporter som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare. Sådana transporter styrs av 5 kap. 10 §. Bestämmelsen om befordran av brev (5 kap. 9 § tredje stycket) är också opåverkad av ändringen.

Se vidare avsnitt 6.5.3.

17 §

I *första stycket* görs en följdändring mot bakgrund av att en ny fjortonde punkt införs i 18 §, se vidare härom sistnämnda paragraf.

Se vidare avsnitt 6.2.4.

18 §

Genom ändringen i *trettonde punkten a–c* och den nya *fjortonde punkten* genomförs artikel 59 h i mervärdesskattedirektivet. I den *trettonde punkten* regleras tillträdes-, överförings-, och distributionstjänster och i den *fjortonde tjänster* som är direkt kopplade till dessa. Tjänsterna ska avse de olika slags överföringssystem som anges i a–c.

Se vidare avsnitt 6.2.4.

19 §

Paragrafens *första mening* förtydligas med en hänvisning till 9 b kap. 4 § första stycket för fullständighet vad avser de regler som paragrafen innehåller undantag från. Vidare görs en rent språklig förändring genom att ordet ”då” byts mot ordet ”när”.

I *andra punkten*, som motsvarar artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, görs ett antal ändringar. Införandet av ordet ”direkt” i punkten tydliggör det enligt EU-rätten föreliggande kravet på ett omedelbart samband mellan tjänsterna som regleras i paragrafen och den huvudtransaktion i form av export eller import av varor eller viss införsel i Sverige m.m. som tjänsterna ska ha samband med. Vissa kommentarer angående innebörden av ordet direkt finns i avsnitt 6.5.4.

Andra punkten ändras vidare redaktionellt på det sättet att huvudtransaktioner i form av export av varor regleras i den nya *punkten 2 a* och import av sådana i den likaså nya *punkten 2 b*. Punkten 2 a förtydligas även så att det uttryckligen framgår att tjänsterna kan ha samband med export från såväl Sverige som ett annat EG-land. Därtill indelas punkten 2 b i två nya strecksatser. Den *första satsen* omfattar de importlagringsförfaranden m.m. som avses i 9 c kap. 1 § (artikel 157.1 a i mervärdesskattedirektivet) och vilka redan i dag regleras i första stycket andra punkten. *Andra strecksatsen* reglerar vissa andra importförfaranden motsvarande dem som avses i artikel 61 första stycket i direktivet.

Den nya *punkten 2 c* reglerar huvudtransaktioner i form av viss införsel i Sverige m.m. från ett tredje territorium som ingår i EU:s tullområde. Punkten motsvarar artikel 61 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. *Första strecksatsen* i punkten inför reglering i enlighet med den artikelens hänvisning till artikel 276 i direktivet. *Andra strecksatsen* gör samma sak i fråga om hänvisningen till artikel 277 i direktivet. För svenskt vidkommande kommer punkten i praktiken huvudsakligen att aktualiseras i

samband att varor förs in i Sverige från Åland för vidaretransport till ett annat land.

Även en ny *punkt 2 d* införs. Denna reglerar detsamma som punkterna 2 b och 2 c med skillnaden att huvudtransaktionen är omsatt i en annan medlemsstat än Sverige. De genom andra punkten reglerade tjänsterna, som är omsatta i Sverige enligt 5 kap. 5 §, är därmed skattefria om huvudtransaktionen är skattefri i medlemsstaten där den är omsatt.

Första stycket är utformat i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.5.4.

8 kap.

4 a §

Paragrafen, som är ny, genomför artikel 168 a.1 i mervärdesskattedirektivet. Med fastighet avses i paragrafen vad som anges i 1 kap. 11 §. I Sverige är omsättning av fastighet undantagen från skatteplikt (3 kap. 2 §). Det svenska undantaget är, med stöd i Sveriges anslutningsfördrag till unionen, vidare än mervärdesskattedirektivets motsvarande undantag. Mot denna bakgrund är det nödvändigt att klargöra vilken ingående skatt paragrafen fördelar när en fastighet används delat i den egna verksamheten och för privat eller liknande bruk. Det handlar om två fall. Det ena avser ingående skatt på fastighetstjänster i form av ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet. Det andra avser sådan skatt för vilken avdragsrätt föreligger enligt 4 § 4 eller 6. Sistnämnda fall handlar om avdragsrätt för tidigare redovisad utgående skatt om den skattskyldige köper en fastighet som tillförts tjänster på det sätt som anges i fjärde punkten eller om denne, på i sjätte punkten angivet vis, efter det att en fastighet tillförts tjänster tar den i bruk i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt.

Regeln i *första stycket* kräver för sin tillämplighet att fastigheten vid avdragsrättens inträde till någon del används i en verksamhet som medför skattskyldighet. Motsatsvis är den exempelvis inte tillämplig på en fastighet som vid inköpet av en fastighetstjänst används helt privat, men som sedermera kommer att används delat mellan verksamheten och privat bruk. Bestämmelsen i första stycket innebär vidare att reglerna om uttagsbeskattning i 2 kap. mervärdesskattelagen inte längre är tillämpliga i den aktuella situationen med delad användning av en fastighet. Det framgår vidare att det är ingående skatt som är avdragsgill enligt huvudregeln i 3 § som kan fördelas enligt bestämmelsen. Endast ingående skatt som hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet kan alltså fördelas. Avdragsrätten som sådan kan dock vara grundad antingen på 3 § eller 4 § 4 eller 6.

Första stycket *punkterna 1 och 2* föreskriver att fastigheten ska användas delat. Det slags användning som medför att avdrag inte medges är densamma som medför uttagsbeskattning vid användning av en vara som tillhör verksamheten.

Regeln kan exemplifieras enligt följande. Ett stall repareras. Den ingående skatten på reparationstjänsten är 10 000 kronor. Stallet används till 60 procent i en verksamhet som innebär hysande av andras hästar och till 40 procent hysande av egna hästar som används för privat rekreation. I detta fall får 6 000 kronor dras av. Någon möjlighet att dra av all in-

gående skatt för att därefter uttagsbeskatta den privata användningen finns, som redan framgått, inte längre.

Andra stycket förtydligar att ingående skatt som hänför sig till vissa fastighetstjänster, som medför att värdet på fastigheten som sådan ökar, omfattas av första styckets tillämpningsområde. Här bör dock noteras att reparationer normalt sett inte kan anses vara värdehöjande men likväl på grund av sin anknytning till fastigheten bör omfattas av avdragsbegränsningen. Det förhållandet att en reparationstjänst normalt får anses vara av konsumtionskaraktär gör dock att sådana tjänster inte bör omfattas av jämningsreglerna i 8 a kap.

Genom *tredje stycket första punkten* undantas stadigvarande bostäder som omfattas av avdragsförbud från paragrafens tillämpningsområde. I styckets *andra punkt* undantas ingående skatt som avses i 10 § från tillämpningsområdet.

Första stycket punkten 2 och tredje stycket punkten 1 är utformade i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.4.3.

4 b §

Paragrafen är ny. För det fall den del av den ingående skatten som är avdragsgill enligt 4 a § inte kan fastställas föreskrivs en hjälpregel för att i stället bestämma denna efter skälig grund. Även om hjälpregelns lydelse är densamma som i 8 kap. 13 § andra meningen är innebörden av begreppet skälig inte automatiskt densamma i de två reglerna, även om resultatet kan bli det. Regeln i 8 kap. 13 § har, i enlighet med EU-rätten, sin innebörd från tiden före det svenska EU-inträdet. När det gäller regeln i förevarande paragraf ska begreppet skäligt ges sin innebörd mot bakgrund av syftet med och systematiken i mervärdesskattedirektivet och objektivt avspegla den faktiska fördelningen av den ingående skatten (jfr andra punkten i EU-domstolens avgörande den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Secureta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen*, REG s. 2008 s. I-1597). Den ingående skatten ska med andra ord fördelas utifrån vad som är skäligt med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv.

Se vidare avsnitt 6.4.4.

4 c §

Paragrafen, som är ny, genomför artikel 168 a.1 i mervärdesskattedirektivet när det gäller jämkning av avdragen ingående skatt. I *första stycket* föreskrivs att jämningsreglerna i 8 a kap. ska tillämpas om en fastighets användning sedermera ändras efter den ursprungliga proportioneringen av den ingående skatten. Beloppsgränserna som är aktuella för att avgöra om fastigheten är en investeringsvara framgår av 8 a kap. 2 och 3. För varor som ligger under dessa beloppsgränser kommer någon jämkning av den ingående skatten inte i fråga. I de fallen görs alltså enbart en fördelning vid avdragsrättens inträde. *Andra stycket* sätter uttagsbeskattningsreglerna ur spel även i detta fall, jfr 4 a § första stycket.

Paragrafen är utformad i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.4.5.

10 kap.**6 §**

Paragrafens *andra stycke* genomför artikel 151.1 aa i mervärdesskattedirektivet vad avser omsättningar i Sverige till en köpare i form av institutioner m.m. med gemenskapsanknytning. Se 3 kap. 30 a § första stycket tredje punkten a när det gäller dem som omfattas av bestämmelsen. Till den paragrafen hänvisas också när det gäller innebörden av uttrycket ”kontor eller anläggning”.

I ett nytt *tredje stycke* införs den konkurrensregel som också finns i nyss nämnda artikel och som begränsar den rätt till återbetalning som föreskrivs i första stycket.

Andra och tredje styckena är utformade i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.3.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Första punkten reglerar ikraftträdandetidpunkten, den 1 januari 2011. *Andra punkten* anger att tillämpligheten av 8 kap. 4 a–4 c §§ sammanhänger med att avdragsrätten för den ingående skatten ska ha inträtt efter ikraftträdandetidpunkten. Motsatsvis är reglerna om uttagsbeskattning fortsatt tillämpliga om avdragsrätten inträtt före den 1 januari 2011. Uttagsbeskattningsreglerna ska också tillämpas om användningen ändras efter detta datum förutsatt att avdragsrätten inträdde före ikraftträdandet. Den *tredje punkten* förtydligar att uttagsbeskattningsreglerna ska tillämpas om tjänster avseende en fastighet sträcker sig över årsskiftet 2010/2011. Punkten är utformad i enlighet med *Lagrådets* förslag. *Fjärde punkten* styr vilka regler som ska tillämpas för tid före ikraftträdandetidpunkten om inte annat sägs i tredje punkten.

Se vidare avsnitt 7.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

1 kap.**4 §**

En ny *fjärde strecksats* införs som upplyser om att lagen genomför artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet. I övrigt aktualiseras paragrafen när det gäller hänvisningarna till de olika direktiven. Vidare placeras strecksatserna i kronologisk ordning utifrån direktivens årtalsangivelse.

Se vidare avsnitt 6.3.2.

2 kap.**2 §**

I *första stycket* ersätts hänvisningen till rådets förordning (EEG) nr 918/83 med en hänvisning till den numera gällande rättsakten för tullbefrielse, rådets förordning (EG) nr 1186/2009. I *tredje stycket* tas en hänvisning till den nya 3 a § paragrafen in, eftersom ytterligare frihet från skatt anges där.

3 a §

Paragrafen genomför artikel 143 fa i mervärdesskattedirektivet när det gäller skattefriheten som föreskrivs där vid gemenskapsinstitutioners m.fl. import av varor till Sverige. Vad avser innebörden av uttrycket ”kontor eller anläggning” hänvisas till kommentaren avseende 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200).

Paragrafen är utformad efter *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.3.2.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen träder i kraft den 1 januari 2011.

Se vidare avsnitt 7.

9.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

10 kap.

33 §

Ett nytt *andra stycke* införs i paragrafen för att förtydliga för vilken period uppgifterna som anges i första stycket ska tas upp. Vilken perioden är följer av 35–35 b §§. Den hänvisning som görs till 13 kap. 8 b § andra stycket och 8 c § i mervärdesskattelagen innebär att rapporteringen av en uppgift i den periodiska sammanställningen ska ske för motsvarande period som den aktuella korresponderande försäljningen m.m. ska redovisas i en skattedeklaration.

Andra stycket är utformat i enlighet med *Lagrådets* synpunkter.

Se vidare avsnitt 6.5.5.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen träder i kraft den 1 januari 2011.

Se vidare avsnitt 7.

9.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt

40 §

I paragrafens *tredje stycke 2 e* görs en följdändring med anledning av den nya punkten 3 a i 3 kap. 30 a § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Se vidare avsnitt 6.3.1.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen träder i kraft den 1 januari 2011.

Se vidare avsnitt 7.

9.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

7 kap.

2 §

I paragrafen görs en följdändring med anledning av den nya punkten 3 a i 3 kap. 30 a § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Se vidare avsnitt 6.3.1.

Ikraftträdandebestämmelse

Lagen träder i kraft den 1 januari 2011.

Se vidare avsnitt 7.

DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV 2009/162/EU

av den 22 december 2009

om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktions-sätt, särskilt artikel 113,

med beaktande av kommissionens förslag,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande (1),

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommit-téns yttrande (2),

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (3) bör ändras för att införliva vissa ändringar av huvudsakligen teknisk art.
- (2) När det gäller bestämmelserna om import och platsen för beskattning av leverans av gas och el, framgår det av en ordagrann läsning av direktiv 2006/112/EG att den särskilda ordningen enligt rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el (4) inte är tillämplig på import och leverans av gas som transporteras genom rörledningar som inte ingår i distributionssystemet och

i synnerhet inte är tillämplig på rörledningarna i det överföringssystem genom vilket många gränsöverskridande transaktioner genom rörledningar ändå utförs. Syftet med direktiv 2003/92/EG var emellertid att den särskilda ordningen även skulle gälla dessa gränsöverskridande transaktioner. För att lydelsen ska överensstämma med syftet bör det därför klargöras att den särskilda ordningen är tillämplig på import och leverans av naturgas genom varje system för naturgas beläget på gemenskapens territorium eller varje nät som är anslutet till ett sådant system.

- (3) Gas som importeras med hjälp av fartyg har samma egenskaper som den gas som importeras genom rörledningar och är, efter återförgasning, avsedd att transporteras genom rörledningar. Av neutralitetsskäl bör därför skattebefrielsen tillämpas på import med hjälp av fartyg eftersom gasen förs in i ett naturgassystem eller ett rörledningsnät uppströms.
- (4) De första gränsöverskridande näten för värme och kyla har redan tagits i bruk. Problematiken i samband med leverans och import av gas eller el gäller också leverans och import av värme eller kyla. Enligt nuvarande regler ska mervärdesskatt på naturgas och el uppbäras på den plats där förvärvaren faktiskt förbrukar gasen och elen. På detta sätt undviker man att konkurrensen mellan medlemsstaterna snedvrids. För värme och kyla bör följaktligen samma ordning gälla som för naturgas och el.
- (5) När det gäller platsen för uppbärande av mervärdesskatt på tjänster framgår det av en ordagrann läsning av direktiv 2006/112/EG att den särskilda ordningen enligt direktiv 2003/92/EG endast ska tillämpas på tillhandahållandet av tillträde till distributionssystemen för naturgas och el, och alltså inte gäller tillhandahållandet av samma slag som rör ett överföringssystem, eller till och med ett rörledningsnät uppströms. Syftet med direktiv 2003/92/EG var emellertid att den särskilda ordningen även skulle tillämpas på dessa tillhandahållanden. För att lydelsen ska överensstämma med syftet bör det därför klargöras att den särskilda ordningen ska tillämpas på samtliga tjänster i samband med tillhandahållandet av tillträde till samtliga system eller nät för el och naturgas samt till nät för värme och kyla.

(1) Europaparlamentets yttrande av den 8 juli 2008 (ännu ej offentliggjort i EUT) och Europaparlamentets yttrande av den 24 november 2009 (ännu ej offentliggjort i EUT).

(2) EUT C 204, 9.8.2008, s. 119.

(3) EUT L 347, 11.12.2006, s. 1.

(4) EUT L 260, 11.10.2003, s. 8.

- (6) Erfarenheter av genomförandet under den senaste tiden av det gällande förfarandet, enligt vilket kommissionen ska fastställa om det föreligger en risk för snedvridding av konkurrensen till följd av tillämpningen av en reducerad mervärdesskattesats på naturgas, el och fjärrvärme, har visat att detta förfarande är föråldrat och överflödigt. Enligt bestämmelserna för fastställande av platsen för beskattning ska mervärdesskatt uppbäras på den plats där naturgasen, elen, värmen och kylan faktiskt förbrukas av förvärvaren. På detta sätt undviker man att konkurrensen mellan medlemsstaterna snedvrids. Det är emellertid fortfarande viktigt att kommissionen och de övriga medlemsstaterna får korrekt information när en medlemsstat inför en reducerad skattesats inom denna mycket känsliga sektor. Följaktligen krävs ett förfarande för samråd i förväg i vilket mervärdesskattekommittén deltar.
- (7) Protokoll av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier som rättslig grund för den befrielse, genom efterskänkande eller återbetalning, av indirekta skatter, som beviljas gemenskaperna och vissa gemenskapsorgan och andra organ vid vissa inköp för användning i officiell verksamhet är specifik och bör skiljas från den rättsliga grunden för den befrielse från mervärdesskatt på vissa transaktioner som internationella organ i allmänhet åtnjuter. Det är därför lämpligt att sörja för ökad klarhet i direktiv 2006/112/EG, och att införa en specifik skattebefrielse som kan utövas genom återbetalning av skatten, och därigenom undvika vissa svårigheter vid tillämpning av skattebefrielsen på organ som har inrättats av gemenskaperna, särskilt vissa gemensamma företag som har uppriktats enligt artikel 187 i fördraget.
- (8) I samband med anslutningen fick Bulgarien och Rumänien tillstånd att bevilja en befrielse för små företag och att fortsätta att tillämpa en befrielse för internationell persontransport. För klarhetens och konsekvensens skull bör dessa skattebefrielser införas i direktiv 2006/112/EG.
- (9) Grundregeln för avdragsrätten är att denna rätt endast inträder i den mån varorna och tjänsterna används av en beskattningsbar person i samband med dennes yrkesverksamhet.
- (10) Denna regel bör klargöras och stärkas med avseende på tillhandahållande av fast egendom och utgifter med anknytning därtill, för att säkerställa att beskattningsbara personer får samma behandling närhelst fast egendom som de använder i sin yrkesverksamhet inte uteslutande används i samband med denna.
- (11) Fast egendom och utgifter med anknytning därtill utgör de mest betydelsefulla fallen där regeln bör klargöras och förstärkas, men med tanke på sådan egendoms värde och ekonomiska livslängd och det faktum att blandad användning av denna typ av egendom är vanligt förekommande uppstår också frågan avseende lös egendom av varaktig karaktär, fast i mindre utsträckning och på ett mindre enhetligt sätt. I enlighet med subsidiaritetsprincipen bör medlemsstaterna därför få möjlighet att vidta samma åtgärder vad avser lös egendom som ingår i rörelsetillgångarna när så är lämpligt.
- (12) I syfte att garantera ett rättvist avdragssystem för beskattningsbara personer i samband med de nya reglerna bör ett justeringssystem införas i enlighet med de övriga reglerna för avdragsjustering, i vilket förändringar i den berörda egendomens användning inom och utanför rörelsen beaktas.
- (13) Direktiv 2006/112/EG bör ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 2006/112/EG ska ändras på följande sätt:

1. Artikel 2.3 ska ersättas med följande:

”3. Med punktskattepliktiga varor avses energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror enligt deras definition i gällande gemenskapslagstiftning, men inte gas som levereras genom ett naturgassystem beläget på gemenskapens territorium eller varje nät som är anslutet till ett sådant system.”

2. Artikel 13.2 ska ersättas med följande:

”2. Medlemsstaterna får betrakta verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ och som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132, 135, 136, 371, 374–377, 378.2, 379.2 eller artiklarna 380–390b som verksamheter som dessa organ bedriver i egenskap av offentliga myndigheter.”

3. Artikel 15.1 ska ersättas med följande:

”1. El, gas, värme eller kyla och liknande ska likställas med materiella tillgångar.”

4. Artikel 17.2 d ska ersättas med följande:

"d) Leverans av gas genom ett naturgassystem som är beläget på gemenskapens territorium eller varje nät som är anslutet till ett sådant system, leverans av el eller av värme eller kyla genom nät för värme eller kyla, på de villkor som anges i artiklarna 38 och 39."

5. Avdelning V kapitel 1 avsnitt 4 ska ersättas med följande:

"Avsnitt 4

Leverans av gas genom ett naturgassystem, av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla

Artikel 38

1. När det gäller leverans av gas genom ett naturgassystem som är beläget på gemenskapens territorium eller varje nät som är anslutet till ett sådant system, leverans av el eller av värme eller kyla genom nät för värme eller kyla till en beskattningsbar återförsäljare, ska platsen för leveransen anses vara den plats där den beskattningsbara återförsäljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket varan levereras eller, om det inte finns något sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där denne återförsäljare är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. För tillämpningen av punkt 1 avses med beskattningsbar återförsäljare en beskattningsbar person vars huvudsakliga verksamhet i samband med köp av gas, el, värme eller kyla består i att sälja sådana produkter vidare och vars egen konsumtion av dessa produkter är försumbar.

Artikel 39

När det gäller sådana leveranser av gas genom ett naturgassystem som är beläget på gemenskapens territorium eller varje nät som är anslutet till ett sådant system, leverans av el eller av värme eller kyla genom nät för värme eller kyla, och dessa leveranser inte omfattas av artikel 38, ska platsen för leveransen anses vara den plats där förvärvarens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum.

Om all eller en del av gasen, elen eller värmen eller kylan inte faktiskt förbrukas av förvärvaren, ska den icke förbrukade varan anses ha använts och förbrukats på den plats där förvärvaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket varan

levereras. Om det inte finns något sådant säte eller fast etableringsställe, ska förvärvaren anses ha använt och förbrukat varan på den plats där denne är bosatt eller stadigvarande vistas."

6. Artikel 59 h, fastställd genom direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (⁽¹⁾), ska ersättas med följande:

"h) Tillhandahållande av tillträde till ett naturgassystem som är beläget på gemenskapens territorium eller varje nät som är anslutet till ett sådant system, till system för el eller till nät för värme eller kyla eller överföring eller distribution genom dessa system eller nät och tillhandahållande av andra därtill direkt kopplade tjänster."

7. I artikel 80.1 b ska orden "artiklarna 380–390" ersättas med "artiklarna 380–390b".

8. Artikel 102 ska ersättas med följande:

"Artikel 102

Efter samråd med mervärdesskattekommittén får varje medlemsstat tillämpa en reducerad skattesats på leverans av naturgas, el eller fjärrvärme."

9. I artikel 136 a ska orden "artiklarna 380–390" ersättas med "artiklarna 380–390b".

10. Artikel 143 ska ändras på följande sätt:

a) Följande led ska läggas till efter led f:

"fa) Import av varor som görs av Europeiska gemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen, Europeiska centralbanken, Europeiska investeringsbanken eller organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilka protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier gäller, inom de gränser och på de villkor som fastställs genom protokollet och avtalen om dess genomförande eller avtalen om deras säte och i den mån detta inte leder till snedvriddning av konkurrensen."

(¹) EUT L 44, 20.2.2008, s. 11.

- b) Led g ska ersättas med följande:
- "g) Import av varor som görs av andra internationella organ än dem som avses i led fa, vilka är erkända som sådana av de offentliga myndigheterna i värdmedlemsstaten, eller import som görs av medlemmar i sådana organ, inom de gränser och på de villkor som fastställs genom de internationella konventionerna om inrättande av dessa organ eller genom avtalen om deras säte."
- c) Led l ska ersättas med följande:
- "l) Import av gas som transporteras genom ett naturgassystem eller varje nät som är anslutet till ett sådant system eller införs från ett fartyg som transporterar gas i ett naturgassystem eller ett rördledningsnät uppströms, av el eller av värme eller kyla genom nät för värme och kyla."
11. Artikel 151.1 ska ändras på följande sätt:
- a) Följande led ska läggas till efter led a:
- "aa) Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till Europeiska gemenskapen, Europeiska atomenergigemenskapen, Europeiska centralbanken, Europeiska investeringsbanken eller till organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilka protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier gäller, inom de gränser och på de villkor som fastställs genom protokollet och avtalen om dess genomförande eller avtalen om deras säte och i den mån detta inte leder till snedvridning av konkurrensen."
- b) Led b ska ersättas med följande:
- "b) Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till andra internationella organ än dem som avses i led aa, vilka är erkända som sådana av de offentliga myndigheterna i värdmedlemsstaten, och till medlemmar av sådana organ, inom de gränser och på de villkor som fastställs genom de internationella konventionerna om upprättandet av dessa organ eller genom avtalen om deras säte."
12. Följande artikel ska införas i avdelning X kapitel 1:
- "Artikel 168a
1. När fast egendom som ingår i en beskattningsbar persons rörelsetillgångar och av den beskattningsbara personen används för rörelsens verksamhet och för eget bruk eller för personalens bruk eller, mer allmänt, för rörelsefrämmande ändamål, ska mervärdesskatten på utgifter i samband med denna egendom vara avdragsgill i enlighet med principerna i artiklarna 167, 168, 169 och 173 endast i proportion till den beskattningsbara personens användning för rörelsens verksamhet.
- Genom undantag från artikel 26 ska ändringar av den proportion i vilken fast egendom används enligt första stycket beaktas i enlighet med principerna i artiklarna 184–192 såsom de tillämpas i respektive medlemsstat.
2. Medlemsstaterna får även tillämpa punkt 1 när det gäller mervärdesskatt på utgifter i samband med andra varor som ingår i en rörelses tillgångar enligt egna angivelser."
13. I artikel 221.2 ska orden "artiklarna 380–390" ersättas med "artiklarna 380–390b".
14. I artikel 287 ska följande punkter läggas till:
- "17. Bulgarien: 25 600 EUR.
18. Rumänien: 35 000 EUR."
15. I avdelning XIII kapitel 1 avsnitt 2 ska följande artiklar införas:
- "Artikel 390a
- Bulgarien får, i enlighet med de villkor som gällde i den medlemsstaten vid dagen för dess anslutning, fortsätta att tillämpa undantag från skatteplikt för de internationella persontransporter som avses i del B punkt 10 i bilaga X så länge samma undantag tillämpas i någon av de medlemsstater som ingick i gemenskapen den 31 december 2006.
- Artikel 390b
- Rumänien får, i enlighet med de villkor som gällde i den medlemsstaten vid dagen för dess anslutning, fortsätta att tillämpa undantag från skatteplikt för de internationella persontransporter som avses i del B punkt 10 i bilaga X så länge samma undantag tillämpas i någon av de medlemsstater som ingick i gemenskapen den 31 december 2006."

16. I artikel 391 ska orden "artiklarna 380–390" ersättas med "artiklarna 380–390b".

17. I bilaga X ska rubriken ersättas med följande:

"FÖRTECKNING ÖVER TRANSAKTIONER SOM OMFATTAS AV DE AVVIKELSER SOM AVSES I ARTIKLARNA 370 OCH 371 OCH I ARTIKLARNA 375–390b".

Artikel 2

Införlivande

1. Medlemsstaterna ska sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv med verkan från och med den 1 januari 2011. De ska genast underätta kommissionen om detta.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft samma dag som det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 22 december 2009.

På rådets vägnar

A. CARLGREN

Ordförande

Sammanfattning av promemorian Vissa tekniska mervärdesskattefrågor

Prop. 2010/11:28
Bilaga2

Promemorian innehåller ett förslag på mervärdesskatteområdet. Det inför nya regler i mervärdesskattelagen (1994:200), lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m. och skattebetalningslagen (1997:483).

Förslaget kan indelas i fyra inbördes åtskilda delförslag. Tre av dessa utgör juridisk-tekniska ändringar i mervärdesskattesystemet, vilka följer av ett nytt EU-direktiv (2009/162/EU). Det fjärde delförslaget innebär olika ändringar i mervärdesskattelagen och skattebetalningslagen som i huvudsak sammanhänger med reglerna som infördes i samband med genomförandet av det så kallade momspaketet (se prop. 2009/10:15) i svensk rätt.

Det första delförslaget rör regelverken avseende omsättningsland för och import av el och gas. Dessa förtydligas bl.a. på så vis att det klart framgår att de omfattar fler typer av överföringssystem för gas än vad som uttryckligen anges i dag. Regelverken utvidgas också till att omfatta leveranser av värme och kyla respektive viss import av gas som transporteras av fartyg.

Delförslag två förtydligar reglerna om internationella organisationers skattefria inköp av varor och tjänster.

Det tredje delförslaget inför en begränsning i avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för vissa varor som både används av den skattskyldige i sin verksamhet och för privat bruk eller för annat ändamål än verksamheten. Den ingående skatten får i det fallet endast dras av i proportion till den omfattning varan används i verksamheten. Om användningen av varan sedermera ändras ska den ingående skatten som huvudregel jämkas enligt mervärdesskattelagen regler för detta. Vidare föreskrivs att reglerna om uttagsbeskattnings inte är tillämpliga vid sådan ändrad användning.

Det sista delförslaget avser bl.a. olika justeringar av vissa importregler avseende undantag från skatteplikt och omsättningsland. Vidare förtydligas tidpunkten för när uppgifter ska rapporteras i en periodisk sammanställning.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att rubrikerna närmast efter 5 kap. 1 § och 10 kap. 3 § ska utgå, dels att 1 kap. 4 a och 13 b §§, 3 kap. 30, 30 a och 32 §§, 5 kap. 1, 2 a, 2 c och d §§, 9 §, 18 § 13 samt 19 §, 8 a kap. 2 § och 10 kap. 6 §, ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 5 kap. 2 § ska lyda ”Omsättning inom landet av varor” och närmast efter 5 kap. 3 a § ska lyda ”Omsättning inom landet av tjänster”,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf 8 kap. 3 a §,

dels att det i lagen ska införas en ny rubrik närmast före 5 kap. 19 § som ska lyda ”Undantag från 4–18 §§ och 9 b kap. 4 §”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §³

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt *skall* anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket *första meningen* vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt *ska* anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

13 b §⁴

Med punktskattepliktiga varor *förstås sådana* alkohol-, tobaks-, eller energiprodukter *som är obligatoriskt skattepliktiga enligt Europeiska gemenskapens punktskatteregler.*

Med punktskattepliktiga varor *avses* energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror enligt *definitionerna av dessa i gällande gemenskapslagstiftning för punktskatter.*

Definitionen i första stycket omfattar inte gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system.

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrad genom rådets direktiv 2010/23/EU (EUT L 72, 20.3.2010, s. 1, Celex 32010L0023).

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2006:905.

⁴ Senaste lydelse 2007:463.

Lydelse enligt promemorian Förändrade krav avseende undantag från skatteplikt för viss import av varor, dnr Fi2010/2622

3 kap.
30 §⁵

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen ska omsättas till ett annat EG-land enligt

1. 30 a § första stycket 2–4 eller andra stycket, eller
2. 30 a § första stycket 1 eller fjärde stycket, om importören vid importtillfället har angivit registreringsnumret till mervärdesskatt som
 - a) denne har i Sverige, och
 - b) denne har i det EG-land dit varan överförs eller köparen av varan har i ett annat EG-land.

Tullverket får i det fall som anges i andra stycket 2 begära att importören vid importtillfället ska inkomma med bevisning om att varorna är avsedda att transporteras eller sändas till ett annat EG-land. Om bevisningen inte inkommer senast vid importtillfället saknas rätt till undantag från skatteplikt.

Från skatteplikt undantas även import av gas genom *distributions-systemet för naturgas* eller av el.

Från skatteplikt undantas även import av

1. gas som
 - a) transporteras genom ett naturgassystem eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller
 - b) införs, från ett fartyg som transporterar gas, i ett
 - naturgassystem, eller
 - rörledningsnät uppströms,
2. el, eller
3. värme eller kyla genom ett nät för värme och kyla.

⁵ Lydelse enligt promemorian Förändrade krav avseende undantag från skatteplikt för viss import av varor, dnr Fi2010/2622.

30 a §⁶

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons 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,

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*

3. köparen är en beskickning eller ett konsulat *stationerat* i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat,

3 a. köparen är ett i ett annat EG-land stationerat kontor eller liknande som tillhör

– Europeiska gemenskapen,

– Europeiska atomenergigemenskapen,

– Europeiska centralbanken,

– Europeiska investeringsbanken, eller

– ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier⁷ gäller, 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.*

4. köparen är *ett i ett annat EG-land stationerat kontor eller liknande som tillhör* en annan internationell organisation *än som anges i 3 a*, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt första stycket 1 från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

⁶ Senaste lydelse 2001:971.

⁷ EUT C321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls *Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen.*

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls *ett i ett annat EG-land stationerat kontor eller liknande som tillhör*

1. någon av dem som anges i första stycket 3 a, eller

2. internationella organisationer som avses i första stycket 4, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Från skatteplikt undantas en sådan överföring av en vara som avses i 2 kap. 1 § andra stycket om förhållandena är sådana som anges i första stycket 1 eller 2 eller andra stycket i förevarande paragraf.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt första stycket 3, 3 a eller 4 eller tredje stycket 1 eller 2 endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges en motsvarande omsättning i EG-landet där köparen är stationerad.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt första stycket 3 a och tredje stycket 1 endast i den omfattning detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

32 §⁸

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

Utgör ersättningen för en tjänst en sådan bikostnad som enligt 7 kap. 8 § tredje stycket *ska* ingå i beskattningsunderlaget för import, är omsättningen av tjänsten undantagen från skatteplikt. *Detsamma gäller om en sådan bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EG-land i enlighet med det landets tillämpning av artikel 86.1 b i rådets direktiv*

⁸ Senaste lydelse 2004:118.

5 kap.**1 §⁹**

I 2–16 §§ och 9 b kap. 4 § första stycket finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–16 §§ anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–16 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet.

2 a §

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 *skall* varan inte anses omsatt inom landet, om

1. varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land, och

2. *säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning.*

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 *ska* varan inte anses omsatt inom landet, om

1. varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land *och säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning, eller*

2. *varan transporteras av säljaren, köparen eller någon annan och ska installeras eller monteras i ett annat EG-land av säljaren eller för dennes räkning.*

2 c §¹⁰

Omsättning av gas genom *distributionssystemet för naturgas, eller av el*, till en skattskyldig återförsäljare *skall* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige eller, om återförsäljaren *saknar* sådant säte eller etableringsställe i Sverige, *han* är bosatt eller stadigvarande

Omsättning av gas genom *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller varje gasnät som är anslutet till ett sådant system*, till en skattskyldig återförsäljare *ska* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe *här* för vilket varan levereras. Om återförsäljaren *varken*

⁹ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁰ Senaste lydelse 2004:1155.

vistas här.

här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är varan omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Prop. 2010/11:28
Bilaga 3

Vad som sägs i första stycket gäller även omsättning av

1. el, eller

2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas, *el, värme* eller *kyla* består i att sälja sådana produkter vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

2 d §¹¹

Omsättning av gas genom *distributionssystemet för naturgas, eller av el*, som inte omfattas av 2 c §, skall anses som en omsättning inom landet, om köparens *egentliga* användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Om varan helt eller delvis faktiskt inte förbrukas av köparen, anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats i Sverige, om *han* har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras här eller, om han saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, *han* är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Omsättning av gas genom *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, som inte omfattas av 2 c §*, ska anses som en omsättning inom landet, om köparens *faktiska* användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige.

Om varan helt eller delvis inte faktiskt förbrukas av köparen, anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats i Sverige, om *denne* antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe *här* för vilket varan levereras. Om *köparen varken här eller utomlands har sådant säte eller fast*

¹¹ Senaste lydelse 2004:1155.

etableringsställe, är varan omsatt inom landet, om *denne* är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller även omsättning av

1. el, eller
2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

9 §¹²

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten *i sin helhet* genomförs i Sverige, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten *inte till någon del* genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:000) ska anses som en omsättning inom landet.

18 §¹³

Bestämmelserna i 16 och 17 §§ ska tillämpas på följande tjänster:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. tillhandahållande av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,

¹² Lydelse enligt prop. 2009/10:216.

¹³ Senaste lydelse 2009:1333.

11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
a) webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
b) programvara och uppdatering av denna,
c) bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
d) musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
e) distansundervisning,
13. tillträde till *distributions-system för naturgas* och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster.
13. tillträde till, överföring *eller distribution* genom och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till *tillträdes-, överförings- eller distributions-tjänsterna avseende*
a) *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,*
b) *ett system för el, eller*
c) *ett nät för värme eller kyla.*

19 §¹⁴

- En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ anses som omsättning utomlands då det är fråga om
- En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ *eller 9 b kap. 4 § första stycket* anses som omsättning utomlands då det är fråga om
1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,
2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i samband med export eller import av varor som omfattas av 9 c kap. 1 §,
1. tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,
2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i *direkt* samband med
a) export,
b) import av varor som omfattas av
– 9 c kap. 1 §, *eller*
– *ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering, eller*
c) *införsel av varor till ett annat EG-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv*

¹⁴ Senaste lydelse 2009:1333.

3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EG och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EG av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning,

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EG antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §,

5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en näringsidkare och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG.

8 kap.

3 a §

Ingående skatt får endast dras av i proportion till den omfattning en skattskyldig använder en vara i sin verksamhet, om skatten hänförs till en vara som

a) inte omfattas av ett avdragsförbud som följer av 9 och 10 §§, 15 eller 16 §, och både används

b) av den skattskyldige i verksamheten, och

c) för

– dennes privata bruk,

– personalens bruk, eller

– generellt sett annat ändamål än för verksamheten.

Om användningen av en vara som avses i första stycket ändras, ska den ingående skatten jämkas i enlighet med vad som föreskrivs i 8 a kap.

Bestämmelserna i 2 kap. 5 § är inte tillämpliga vid ändrad användning av en sådan vara som avses i första stycke, utom vad avser sådant skepp, fartyg eller luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §.

8 a kap.

2 §¹⁵

Med investeringsvaror avses:

1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 50 000 kronor,
1. maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar, om den ingående skatten på anskaffningskostnaden för tillgången uppgår till minst 10 000 kronor,
2. fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, om den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor,
3. fastigheter och lägenheter som innehas med hyresrätt eller bostadsrätt, som tillförts varor och tjänster genom skattepliktiga uttag enligt 2 kap. 7 §, om avdrag för ingående skatt medgetts enligt 8 kap. 4 § första stycket 4 eller 6 med minst 100 000 kronor, och
4. bostadsrätt eller hyresrätt till en lägenhet, om bostadsrättshavaren eller hyresgästen utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av lägenheten och om skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kronor.

Har under ett beskattningsår avseende en viss fastighet både en åtgärd som avses i första stycket 2 företagits och ett avdrag enligt första stycket 3 gjorts eller mer än en åtgärd företagits eller ett avdrag gjorts ska vid tillämpning av beloppsgränsen åtgärderna och avdragen läggas samman. Avdrag och åtgärder som avses i första stycket 3 och 4 ska på motsvarande sätt läggas samman med andra avdrag och åtgärder som avser samma hyresrätt eller bostadsrätt.

Verksamhetstillbehör ska vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel anses som tillgångar som avses i första stycket 1.

10 kap.

6 §¹⁶

Utländska beskickningar, karriärkonsulat 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. tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
4. tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges i 1–3 eller på motorfordon,
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,

¹⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁶ Senaste lydelse 2004:1155.

7. alkohol- och tobaksvaror,

8. tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och

9. bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även *representation* i Sverige för *Europeiska gemenskaperna och Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar*.

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även *ett* i Sverige *stationerat kontor eller liknande som tillhör*

– *Europeiska gemenskapen,*
– *Europeiska atomenergigemenskapen,*
– *Europeiska centralbanken,*
– *Europeiska investeringsbanken, eller*

– *ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier gäller.*

Rätt till återbetalning enligt andra stycket gäller endast i den omfattning detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

dels att det i lagen ska införas en ny 2 kap. 3 a §,

dels att 1 kap. 4 § och 2 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Genom denna lag genomförs

– rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (kodifierad version)²,

– artikel 12 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, senast ändrat genom rådets direktiv 2010/12/EU³,

– rådets direktiv 2007/74/EG av den 20 december 2007 om undantag från mervärdesskatt och punktskatt på varor som införs av resande från tredjeländer⁴,

– artikel 143 fa i rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, 2006/112/EG, senast ändrat genom rådets direktiv 2010/23/EU⁵, och

– rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer⁶,

– rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer⁷.

– rådets direktiv 83/181/EEG av

¹ Senaste lydelse 2008:1413.

² EUT L 292, 10.11.2009, s. 5, Celex 32009L0132.

³ EUT L 50, 27.2.2010, s. 1, Celex 32010L0012.

⁴ EUT L 346, 29.12.2007, s. 6, Celex 32007L0074.

⁵ EUT L 72, 20.3.2010, s.1, Celex 32010L0023.

⁶ EUT L 286, 17.10.2006, s. 15, Celex 32006L0079.

⁷ EUT L 286, 17.10.2006, s. 15, Celex 32006L0079.

den 28 mars 1983 bestämmande omfattningen av artikel 14.1 d i direktiv 77/388/EEG om frihet från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor, senast ändrat genom rådets direktiv 91/680/EEG⁸ och

– artikel 23 i 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, senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG⁹.

2 kap. 2 §¹⁰

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse¹¹, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Första stycket tillämpas också för en vara som får föras in tullfritt enligt internationella överenskommelser om gränsöverskridande renbetning mellan Sverige och Norge.

Frihet från skatt vid import ska medges även i de fall som anges i 4 och 5–9 §§ samt i 3 kap.

Frihet från skatt ska medges även när förutsättningar för hel frihet från tull vid temporär import föreligger.

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version)¹², lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Frihet från skatt vid import ska medges även i de fall som anges i 3 a, 4 och 5–9 §§ samt i 3 kap.

⁸ EGT L 376, 31.12.1991, s. 1, Celex 31991L0680

⁹ EGT L 8, 11.1.1997, s. 12, Celex 31996L0099.

¹⁰ Senaste lydelse 2008:1413.

¹¹ EGT L 105, 23.4.1983, s. 1, Celex 31983R0918.

¹² EUT L 324, 10.12.2009, s. 23, Celex 32009R1186.

3 a §

*Rätt till frihet från mervärdes-
skatt ska medges vid import av
varor som görs av ett i Sverige
stationerat kontor eller liknande
som tillhör*

- Europeiska gemenskapen,*
- Europeiska atomenergigemen-
skapen,*
- Europeiska centralbanken,*
- Europeiska investeringsban-
ken, eller*

*– ett organ som har inrättats av
gemenskaperna och för vilket pro-
tokollet av den 8 april 1965 om
Europeiska gemenskapernas imm-
unitet och privilegier gäller.*

*Frihet från skatt enligt första
stycket gäller endast i den omfatt-
ning detta inte leder till snedvrid-
ning av konkurrensen.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

Häri genom föreskrivs att 10 kap. 33 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.
33 §¹

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om

1. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och

2. omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Uppgifterna ska tas upp i den period som omfattar den tidpunkt som följer av vad som föreskrivs i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § i mervärdesskattelagen (1994:200).

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Då får föreskrivas att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011

¹ Senaste lydelse 2009:1335.

Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Vissa tekniska mervärdesskattefrågor

Prop. 2010/11:28
Bilaga 4

Remissinstanser som yttrat sig

Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Stockholm, Domstolsverket, Tullverket, Skatteverket, Regelrådet, Tillväxtverket, Affärsverket svenska kraftnät, Statens Energimyndighet, Energimarknadsinspektionen, Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, Svensk Energi, Far, Näringslivets Regelnämnd, Svenska Bankföreningen, Energigas Sverige, Företagarförbundet och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Remissinstanser som avstått från att yttra sig

Svensk Fjärrvärme, Sveriges Försäkringsförbund, Tjänstemännens Centralorganisation och Sveriges Akademikers Centralorganisation.

Remissinstanser vars yttrande inkommit efter svarstidens utgång

Sveriges Kommuner och Landsting.

Remissinstanser som inte avhörtts

Svenska Handelskammarförbundet, Nord Pool/NASDAQ OMX Commodities, Oberoende Elhandlare Sveriges Åkeriföretag, och Landsorganisationen.

Övriga yttranden

Svenska petroleum institutet.

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

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

dels att rubrikerna närmast efter 5 kap. 1 § och 10 kap. 3 § ska utgå,

dels att 1 kap. 4 a, 10 a och 13 b §§, 2 kap. 2 och 5 §§, 3 kap. 30, 30 a och 32 §§, 5 kap. 1, 2 a, 2 c, 2 d, 9, 17, 18 och 19 §§, samt 10 kap. 6 § ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 5 kap. 2 § ska lyda ”Omsättning inom landet av varor” och rubriken närmast efter 5 kap. 3 a § ska lyda ”Omsättning inom landet av tjänster”,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 1 kap. 10 b och 10 c §§ samt 8 kap. 4 a–4 c §§,

dels att det i lagen närmast före 5 kap. 19 § ska införas en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 a §³

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt *skall* anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket *första meningen* vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

Vid gemenskapsinterna förvärv inträder skattskyldigheten vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt *ska* anses vara densamma som den då skattskyldighet inträder enligt 3 § första stycket vid motsvarande omsättning av varor inom landet.

10 a §

Med EG eller ett EG-land förstås i denna lag *de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde*.

Med EG eller ett EG-land förstås i denna lag de territorier som tillhör en *medlemsstat där fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen ska tillämpas i enlighet med artikel 299 i fördraget*.

Första stycket omfattar dock inte de territorier som anges i 10 b §.

Vid tillämpningen av denna lag

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2010/23/EU (EUT L 72, 20.3.2010, s. 1, Celex 32010L0023).

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2006:905.

ska Furstendömet Monaco, Isle of Man och Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia likställas med sådana territorier som avses i första stycket.

10 b §

Med ett tredje territorium förstås:

- 1. berget Athos,*
- 2. Kanarieöarna,*
- 3. de franska utomeuropeiska departementen,*
- 4. Åland,*
- 5. Kanalöarna,*
- 6. ön Helgoland,*
- 7. territoriet Büsingen,*
- 8. Ceuta,*
- 9. Melilla,*
- 10. Livigno,*
- 11. Campione d'Italia,*
- 12. de italienska delarna av Luganosjön.*

Territorierna i första stycket 1–5 utgör en del av gemenskapens tullområde medan de i 6–12 inte är en del av området.

10 c §

Transaktioner med ursprung i eller avsedda för

1. furstendömet Monaco ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Frankrike,

2. Isle of Man ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Förenade kungariket,

3. Förenade kungarikets suveräna basområden Akrotiri och Dhekelia ska behandlas som transaktioner med ursprung i eller avsedda för Cypern.

13 b §⁴

Med punktskattepliktiga varor förstås sådana alkohol-, tobaks-, eller energiprodukter som är obligatoriskt skattepliktiga enligt Europeiska gemenskapens punktskatte regler.

Med punktskattepliktiga varor avses energiprodukter, alkohol, alkoholhaltiga drycker eller tobaksvaror enligt definitionerna av dessa i gällande gemenskapslagstiftning för punktskatter.

Första stycket omfattar dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system.

2 kap.

2 §⁵

Med uttag av vara förstås att den som är skattskyldig

1. tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk eller, om inte annat följer av andra stycket, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller *annars* för annat ändamål än den egna verksamheten, eller

1. tar ut en vara ur sin verksamhet för sitt eget eller personalens privata bruk eller, om inte annat följer av andra stycket, för överlåtelse av varan utan ersättning, eller *generellt sett* för användning för annat ändamål än den egna verksamheten, eller

2. för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller sådan rätt till återbetalning.

Överlåtelse av varor utan ersättning anses inte som uttag, om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover och ges för den skattskyldiges egen verksamhet.

5 §⁶

Med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för sitt eget eller personalens privata bruk, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk eller generellt sett för annat ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för annat ändamål än den egna verksamheten, såsom för privat ändamål, om omsättnin-

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller generellt sett för annat ändamål än den egna verksamheten, om om-

⁴ Senaste lydelse 2007:463.

⁵ Senaste lydelse 2007:1376.

⁶ Senaste lydelse 2007:1376.

gen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

sättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den skattskyldige haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den skattskyldige har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyring, av hela den ingående skatten som hänför sig till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

3 kap. 30 §⁷

Från skatteplikt undantas sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen *skall* omsättas till ett annat EG-land enligt 30 a §.

Från skatteplikt undantas även import av gas genom *distributions-systemet för naturgas* eller av el.

Från skatteplikt undantas även import av en vara som efter importen *ska* omsättas till ett annat EG-land enligt 30 a §.

Från skatteplikt undantas även import av

1. gas som

a) transporteras genom ett naturgassystem eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller

b) införs, från ett fartyg som transporterar gas, i ett

– naturgassystem, eller

– rörledningsnät uppströms,

2. el, eller

3. värme eller kyla genom ett nät för värme och kyla.

⁷ Senaste lydelse 2004:1155.

Anm. Paragrafen föreslagen ändrad i propositionen Nya mervärdesskatteregler om förändrade krav för viss import av varor (prop. 2010/11:14).

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons 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,

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*

3. köparen är en beskickning eller ett konsulat *stationerat* i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat,

3 a. köparen är ett i ett annat EG-land stationerat kontor eller liknande som tillhör

– Europeiska gemenskapen,

– Europeiska atomenergigemenskapen,

– Europeiska centralbanken,

– Europeiska investeringsbanken, eller

– ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier⁹ gäller, 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.*

4. köparen är ett i ett annat EG-land *stationerat kontor eller liknande som tillhör* en annan internationell organisation *än som anges i 3 a*, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt första stycket 1 från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls *Europeiska gemenskapernas*

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls

⁸ Senaste lydelse 2001:971.

⁹ EUT C 321 E, 29.12.2006, s. 318 (Celex 12006E/PRO/36).

institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen.

1. ett i ett annat EG-land stationerat kontor eller liknande som avses i

a) första stycket 3 a, eller

b) första stycket 4, eller

2. en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation som avses i första stycket 4.

Från skatteplikt undantas en sådan överföring av en vara som avses i 2 kap. 1 § andra stycket om förhållandena är sådana som anges i första stycket 1 eller 2 eller andra stycket i förevarande paragraf.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt första stycket 3, 3 a eller 4 eller tredje stycket endast i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges en motsvarande omsättning i EG-landet där köparen är stationerad.

En omsättning är undantagen från skatteplikt enligt första stycket 3 a och tredje stycket 1 a endast i den omfattning detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

32 §¹⁰

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

Utgör ersättningen för en tjänst en sådan bikostnad som enligt 7 kap. 8 § tredje stycket *ska* ingå i beskattningsunderlaget för import, är omsättningen av tjänsten undantagen från skatteplikt. *Detsamma gäller om en sådan bikostnad ska ingå i beskattningsunderlaget vid införsel till ett annat EG-land i enlighet med det landets tillämpning av artikel 86.1 b i rådets direktiv 2006/112/EG.*

¹⁰ Senaste lydelse 2004:118.

5 kap.
1 §¹¹

I 2–16 §§ och 9 b kap. 4 § första stycket finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–16 §§ anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–16 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

Omsättning på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik i andra fall än som anges i 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet.

2 a §

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 *skall* varan inte anses omsatt inom landet, om

1. *varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land, och*

2. *säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning.*

Även om en vara finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1 *ska* varan inte anses omsatt inom landet, om *varan transporteras av*

1. *säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land och säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning, eller*

2. *säljaren, köparen eller någon annan och ska installeras eller monteras i ett annat EG-land av säljaren eller för dennes räkning.*

2 c §¹²

Omsättning av gas genom *distributionssystemet för naturgas, eller av el, till en skattskyldig återförsäljare skall* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige eller, om återförsäljaren *saknar* sådant säte eller etableringsställe i Sverige, *han* är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Omsättning av gas genom *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller varje gasnät som är anslutet till ett sådant system, till en skattskyldig återförsäljare ska* anses som en omsättning inom landet, om återförsäljaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här för vilket varan levereras. Om återförsäljaren *varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är*

¹¹ Senaste lydelse 2009:1333.

¹² Senaste lydelse 2004:1155.

varan omsatt inom landet, om återförsäljaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En vara är dock inte omsatt inom landet om den levereras till ett fast etableringsställe som återförsäljaren har utomlands.

Vad som sägs i första och andra styckena gäller även omsättning av

1. el, eller

2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas eller el består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas, el, värme eller kyla består i att sälja sådana produkter vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.

2 d §¹³

Omsättning av gas genom *distributionsystemet för naturgas, eller av el*, som inte omfattas av 2 c §, *skall* anses som en omsättning inom landet, om köparens *egentliga* användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Om varan helt eller delvis faktiskt inte förbrukas av köparen, anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats i Sverige, om *han* har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras här eller, om han saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, *han* är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Omsättning av gas genom *ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system*, som inte omfattas av 2 c §, *ska* anses som en omsättning inom landet, om köparens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige.

Om varan helt eller delvis faktiskt inte förbrukas av köparen, anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats i Sverige, om *denne* antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe

¹³ Senaste lydelse 2004:1155.

här för vilket varan levereras. Om köparen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, är varan omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En vara är dock inte omsatt inom landet om den levereras till ett fast etableringsställe som köparen har utomlands.

Vad som sägs i första–tredje styckena gäller även omsättning av

1. el, eller

2. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

9 §¹⁴

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten i sin helhet genomförs i Sverige, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten inte till någon del genomförs i ett annat land, om inte annat följer av andra stycket eller 10 §.

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare.

Befordran av brev i postverksamhet som avses i 1 kap. 2 § postlagen (2010:1045) ska anses som en omsättning inom landet.

17 §¹⁵

Tjänster som anges i 18 § 1–11 och 13 och som förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är en näringsidkare i det landet, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.

Tjänster som anges i 18 § 1–11, 13 och 14 och som förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är en näringsidkare i det landet, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.

Tjänster som anges i 18 § 12 och som förvärvas av någon som inte är näringsidkare och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls från Sverige.

¹⁴ Senaste lydelse 2010:1046.

¹⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

Bestämmelserna i 16 och 17 §§ ska tillämpas på följande tjänster:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,
2. reklam- och annonseringstjänster,
3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,
4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,
5. tillhandahållande av information,
6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,
7. tillhandahållande av arbetskraft,
8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,
9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,
10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,
11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
 - a) webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
 - b) programvara och uppdatering av denna,
 - c) bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
 - d) musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
 - e) distansundervisning,
13. tillträde till *distributions-system för naturgas* och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster.

13. tillträde till *och* överföring *eller distribution* genom

a) ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,

b) ett system för el, eller

c) ett nät för värme eller kyla,

14. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

¹⁶ Senaste lydelse 2009:1333.

19 §¹⁷

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ anses som omsättning utomlands då det är fråga om

1. tjänster som avser fartyg eller upplåtelse av hamnar eller flygplatser, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,

2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i samband med export eller import av varor som omfattas av 9 c kap. 1 §,

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands då det är fråga om

luftfartyg i utrikes trafik, inräknat eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg,

2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i *direkt* samband med

a) export av varor *från Sverige eller ett annat EG-land,*

b) import av varor som omfattas av

– 9 c kap. 1 §, *eller*

– *ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,*

c) *försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av gemenskapens tullområde, om varorna*

– *förflyttas här i landet under ett förfarande för gemenskapsinterntransitering som föreskrivs i gemenskapens gällande tullbestämmelser och till vilket varorna hänfördes genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller*

– *när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller*

d) *införsel av varor till ett annat EG-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61*

¹⁷ Senaste lydelse 2009:1333.

3. tjänster som består av arbete på lös egendom, om egendomen förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EG och egendomen efter det att arbetet utförts, transporteras ut ur EG av den som tillhandahåller tjänsterna, eller av kunden om denne inte är etablerad inom landet eller för någonderas räkning,

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EG antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 3 a §, och

5. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en näringsidkare och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG.

8 kap.

4 a §

Ingående skatt som är avdragsgill enligt 3 § och hänför sig till en fastighet får endast dras av i proportion till den omfattning en skattskyldig använder den i sin verksamhet, om skatten hänför sig till en fastighet som både används

1. av den skattskyldige i verksamheten, och

2. för

– eget privat bruk,

– personalens privata bruk, eller

– generellt sett annat ändamål än för den egna verksamheten.

Med ingående skatt avses i första stycket även sådan skatt som hänför sig till ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet.

Första stycket gäller inte

1. en stadigvarande bostad som omfattas av avdragsförbudet för ingående skatt som följer av 9 och 10 §§, eller

2. ingående skatt som är avdragsgill enligt 10 §.

4 b §

Om den enligt 4 a § avdragsgilla delen av den ingående skatten inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

4 c §

Om användningen av en sådan fastighet som avses i 4 a § ändras, ska den ingående skatten jämkas i enlighet med vad som föreskrivs i 8 a kap.

Bestämmelserna i 2 kap. 5 § är inte tillämpliga vid ändrad användning av en sådan fastighet.

10 kap.

6 §¹⁸

Utländska beskickningar, karriärkonsulat 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. tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,

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

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,

7. alkohol- och tobaksvaror,

8. tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren, och

9. bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även *representation i Sverige för Europeiska gemenskaperna och Europeiska centrumet för förebyggande och kontroll av sjukdomar.*

Rätt till återbetalning enligt första stycket har även *ett i Sverige stationerat kontor eller liknande som tillhör*

– Europeiska gemenskapen,

– Europeiska atomenergigemenskapen,

– Europeiska centralbanken,

– Europeiska investeringsbanken, eller

– ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om

¹⁸ Senaste lydelse 2004:1155.

*Rätt till återbetalning enligt
andra stycket gäller endast i den
omfattning detta inte leder till
snedvridning av konkurrensen.*

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
 2. Bestämmelserna i 8 kap. 4 a–4 c §§ ska tillämpas på ingående skatt om rätten till avdrag inträder den 1 januari 2011 eller senare.
 3. För ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet om avdragsrätt för den ingående skatten på fastighetstjänsten har inträtt såväl före som efter den 1 januari 2011 gäller äldre bestämmelser.
 4. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

dels att 1 kap. 4 § och 2 kap. 2 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 2 kap. 3 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.
4 §¹

Genom denna lag genomförs

– rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (*kodifierad version*)²,

– artikel 12 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, senast ändrat genom rådets direktiv 2010/12/EU³,

– rådets direktiv 2007/74/EG av den 20 december 2007 om undantag från mervärdesskatt och punktskatt på varor som införs av resande från tredjeländer,

– artikel 143 fa i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, senast ändrat genom rådets direktiv 2010/23/EU⁴, och

– rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer.

– rådets direktiv 2006/79/EG av den 5 oktober 2006 om befrielse från införselskatter på varor i små försändelser av icke-kommersiell karaktär från tredjeländer,

– rådets direktiv 83/181/EEG av den 28 mars 1983 bestämmande omfattningen av artikel 14.1 d i

¹ Senaste lydelse 2008:1413.

² EUT L 292, 10.11.2009, s. 5 (Celex 32009L0132).

³ EUT L 50, 27.2.2010, s. 1 (Celex 32010L0012).

⁴ EUT L 72, 20.3.2010, s.1 (Celex 32010L0023).

direktiv 77/388/EEG om frihet från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor, *senast ändrat genom rådets direktiv 91/680/EEG och*

– artikel 23 i 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, *senast ändrat genom rådets direktiv 96/99/EG.*

2 kap.

2 §⁵

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Första stycket tillämpas också för en vara som får föras in tullfritt enligt internationella överenskommelser om gränsöverskridande renbetning mellan Sverige och Norge.

Frihet från skatt vid import ska medges även i de fall som anges i 4 och 5–9 §§ samt i 3 kap.

Frihet från skatt ska medges även när förutsättningar för hel frihet från tull vid temporär import föreligger.

Frihet från skatt vid import ska, om inte annat följer av 3 §, medges för en vara som övergår till fri omsättning under sådana omständigheter som för en tullpliktig vara medför tullbefrielse enligt rådets förordning (EG) nr 1186/2009 av den 16 november 2009 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (kodifierad version)⁶, lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. eller föreskrifter som meddelats med stöd av förordningen eller lagen.

Frihet från skatt vid import ska medges även i de fall som anges i 3 a, 4 och 5–9 §§ samt i 3 kap.

3 a §

Rätt till frihet från mervärdesskatt ska medges vid import av varor som görs av ett i Sverige stationerat kontor eller liknande som tillhör

- *Europeiska gemenskapen,*
- *Europeiska atomenergigemenskapen,*

⁵ Senaste lydelse 2008:1413.

⁶ EUT L 324, 10.12.2009, s. 23 (Celex 32009R1186).

- Europeiska centralbanken,
- Europeiska investeringsbanken, eller
- ett organ som har inrättats av gemenskaperna och för vilket protokollet av den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier gäller.

Frihet från skatt enligt första stycket gäller endast i den omfattning detta inte leder till snedvridning av konkurrensen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

Härigenom föreskrivs att 10 kap. 33 § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

33 §¹

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om

1. omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder, och

2. omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Uppgifterna ska tas upp för den period som omfattar den tidpunkt som följer av vad som föreskrivs i 13 kap. 8 b § andra stycket eller 8 c § mervärdesskattelagen (1994:200).

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas. Då får föreskrivas att periodisk sammanställning ska lämnas även för varuöverföringar för vilka redovisningsskyldighet inte föreligger.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

¹ Senaste lydelse 2009:1335.

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2010-10-22

Närvarande: F.d. justitierådet Bo Svensson, regeringsrådet Eskil Nord och justitierådet Ann-Christine Lindeblad.

Vissa tekniska mervärdesskattefrågor

Enligt en lagrådsremiss den 14 oktober 2010 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.,
3. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Tomas Eurenus.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

I lagrådsremissen presenteras förslag som kan delas upp i fyra delförslag på mervärdesskatteområdet. Tre av dessa beskrivs som tekniska ändringar, som följer av ett nytt direktiv. Det fjärde delförslaget innebär ändringar i mervärdesskattelagen och skattebetalningslagen som i huvudsak sammanhänger med reglerna som infördes i samband med ett s.k. moms-paket som avsåg nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning (se prop. 2009/10:15).

Mervärdesskatte reglerna bygger i mycket hög grad på gemenskapsregler, vilket gör att det är en fördel om de svenska reglerna har samma uttryck och begrepp som finns i direktiven. En sådan lagstiftningsteknik underlättar också den enhetliga tillämpningen i samtliga medlemsstater. Tekniken medför dock oundvikligen att det språkbruk som präglar mervärdesskatte reglerna framstår som tungt och ibland onödigt krångligt. Till detta kommer att hänvisningar och benämningar inte i alla delar aktualiserats med hänsyn till att unionsfördraget. Detta uppmärksammades av Kamrarrätten i Sundsvall som i remissomgången ifrågasatte att begreppet EG-land alljämt ska användas. Regeringen har i remissen (3 Ärendet och dess beredning) anfört att anpassningen av mervärdesskattelagen i enlighet med Lissabonfördraget kommer att ske i särskild ordning och har därför behållit de äldre beteckningarna i detta ärende.

Förevarande lagstiftningsärende är visserligen av mindre omfattning. Men redan förslaget till ändring av 1 kap. 10 a § mervärdesskattelagen visar tydligt att det är angeläget med en snar översyn av hela lagen.

Prop. 2010/11:28
Bilaga 6

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

1 kap.

10 a §

Lagrådet föreslår att andra stycket förs samman med första stycket

varvid orden ”Första stycket omfattar” byts mot ”Det gäller”. Godtas förslaget bör orden ”första meningen” föras in sist i paragrafen.

10 b §

Lagrådet föreslår att andra stycket i förtydligande syfte ges följande lydelse:

Territorierna i första stycket 1–5 ingår i gemenskapens tullområde medan de i 6–12 samma stycke angivna territorierna inte ingår i området.

10 c §

Lagrådet föreslår att Furstendömet skrivs med stor bokstav, jfr 1 kap 10 a § tredje stycket.

13 b §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att ges följande lydelse:

Med punktskattepliktiga varor avses energiprodukter, alkohol, alkoholtäta drycker eller tobaksvaror såsom dessa varor definieras i gemenskapslagstiftningen för punktskatter. Det gäller dock inte gas som levereras genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system.

2 kap.

2 §

Lagrådet föreslår att orden ”generellt sett” byts mot ”annars”.

5 §

Lagrådet föreslår att i första stycket punkterna 1 och 2 orden

”generellt sett” byts mot ”annars”. Vidare bör kursiveringarna justeras.

3 kap.

30 §

Lagrådet föreslår att tredje stycket förtydligas genom att ges följande lydelse:

Från skatteplikt undantas även import av

1. gas som

a) transporteras genom ett naturgassystem eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, eller

b) förs över från ett fartyg som transporterar gas till ett naturgassystem eller till ett rörledningsnät uppströms,

2. el, eller

3. värme eller kyla genom ett nät för värme eller kyla.

Vidare bör i författningskommentaren beskrivas vad som avses med ”uppströms”.

30 a §

Lagrådet föreslår att i första stycket 3 ordet ”stationerat” utgår såsom överflödigt. Lagrådet föreslår vidare att punkt 3 a i samma stycke inleds med orden ”köparen är en i ett annat EG-land beläget kontor eller anläggning som tillhör”. Slutligen föreslår Lagrådet att punkt 4 i samma stycke förtydligas genom att ges följande lydelse:

4. köparen är

a) ett i ett annat EG-land beläget kontor eller anläggning som tillhör en annan internationell organisation än som anges i 3 a,

b) en medlemsstats ombud vid en sådan organisation,

c) en person med tjänst hos en sådan organisation,

d) en person med uppdrag hos en sådan organisation.

Godtas detta förslag bör motsvarande ändring göras i tredje stycket 2.

Lagrådet föreslår att orden ”detta inte leder till snedvridning av konkurrensen” byts mot ”skattefriheten inte leder till att konkurrensen snedvrids”.

5 kap.

2 a §

Lagrådet finner att orden ”säljaren, köparen eller någon annan” i punkten 2 inte ger någon upplysning om vem som egentligen avses. Lagrådet föreslår att uttrycket preciseras.

2 c §

Lagrådet föreslår att ordet ”varje” i första stycket ersätts med ”genom ett”. Lagrådet föreslår vidare beträffande tredje stycket att orden ”Vad som sägs i” stryks såsom överflödiga.

Kursiveringarna bör justeras.

2 d §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att första och andra styckena ges följande lydelse:

Omsättning av gas genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system, ska anses som en omsättning inom landet, om köparens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige och omsättningen inte omfattas av 2 c §.

Om varan inte helt förbrukas av köparen, ska den återstående delen av varan ändå anses ha använts och förbrukats i Sverige, om köparen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här för vilket varan levereras. Om köparen varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe, ska varan anses omsatt i Sverige, om köparen är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

Lagrådet föreslår slutligen att i sista stycket orden ”Vad som sägs i” stryks såsom överflödiga.

17 §

Kursiveringen justeras.

18 §

Kursiveringen justeras.

19 §

Lagrådet föreslår i första stycket att ordet ”då” byts mot ”när”. Vidare föreslås beträffande samma stycke punkt 2 c andra strecksatsen att ordet ”gemenskapsinterntansitering” byts mot ”intern gemenskapstransitering” och att satsen formuleras enligt följande:

– förflyttas här i landet under ett förfarande för intern gemenskapstransitering enligt gemenskapens tullbestämmelser, om varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller

8 kap.

4 a §

Lagrådet föreslår att i första stycket punkten 2 orden ”generellt sett” byts mot ”annars”. Vidare kan i andra stycket punkten 1 orden ”för ingående skatt” utgå.

Det bör tydliggöras i författningskommentaren att jämningsreglerna i 8 a kap. inte omfattar ingående skatt som avser reparation av en sådan fastighet som omfattas av förslaget.

4 c §

Lagrådet föreslår att orden ”vad som föreskrivs i” utgår såsom överflödiga. Lagrådet föreslår vidare att orden ”som avses i 4 a §” införs sist i paragrafen.

10 kap.

6 §

Lagrådet föreslår att i andra stycket orden ”stationerat kontor eller liknande” byts mot ”beläget kontor eller anläggning” (jfr 3 kap 30 a § ovan). Vidare föreslår Lagrådet att sista stycket förtydligas genom att ges följande lydelse:

Rätt till återbetalning enligt andra stycket gäller endast i den omfattning återbetalningen inte leder till att konkurrensen snedvrids.

Övergångsbestämmelserna

Lagrådet föreslår att punkt 3 i övergångsbestämmelserna ges följande lydelse:

3. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för ny-, till- eller ombyggnad eller reparation av en fastighet, om avdragsrätt för den ingående skatten på fastighetstjänsten har inträtt såväl före som efter den 1 januari 2011.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

2 kap.

3 a §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att dels i första stycket orden ”stationerat kontor eller liknande” byts mot ”beläget kontor eller anläggning” och dels i sista stycket ordet ”detta” byts mot ”skattefriheten”.

10 kap.

33 §

Lagrådet föreslår att paragrafen förtydligas genom att orden ”följer av vad som föreskrivs” byts mot ”avses”.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 4 november 2010

Närvarande: statsministern Reinfeldt, ordförande, statsråden Bildt, Ask, Erlandsson, Carlsson, Borg, Sabuni, Billström, Tolgfors, Ohlsson, Norman, Attefall, Engström och Elmsäter-Svärd.

Föredragande: statsrådet Borg

Regeringen beslutar proposition 2010/11:28 Vissa tekniska mervärdes-
skattefrågor.

Författningsrubrik	Bestämmelser som inför, ändrar, upphäver eller upprepar ett normgivnings- bemyndigande	Celexnummer för bakomliggande EU- regler
---------------------------	---	---

Mervärdesskattelagen
(1994:200)

32009L0162

