



Promemoria

Vissa mervärdesskattefrågor

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian läggs fram förslag till ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483).

Följande förslag rör mervärdesskattelagen.

Bestämmelsen som reglerar undantag från skatteplikt för försäkringstjänster föreslås ändrad på så sätt att försäkrings- och återförsäkringstransaktioner undantas oavsett vem som är försäkringsgivare.

Bestämmelsen om undantag från skatteplikt vid framställning av periodiska publikationer och tjänster i samband med denna framställning föreslås utvidgad till att även omfatta tjänster tillhandahållna av annan än den tekniske framställaren.

Ett annat ändringsförslag är att förmedling av sådana tjänster som avses i 5 kap. 6 § första stycket mervärdesskattelagen (dvs. kulturella aktiviteter, idrott etc.) som huvudregel skall anses omsatta i det land där den bakomliggande tjänsten utförs.

Vidare föreslås en ändring av innebörd att omsättningsland för försäkringstjänster och återförsäkringstjänster skall vara den plats där kunden är etablerad.

Beträffande personbilar och motorcyklar föreslås en ändring av innebörd att skattefriheten vid export av sådana fordon skall bedömas enligt samma grunder som gäller för andra varor som exporteras. Skattefriheten skall inte vara beroende av om fordonet är tillfälligt registrerat enligt lagen om vägtrafikregister.

Ytterligare en ändring som föreslås är att arbete på lös egendom som förvärfvas i Sverige eller förs in hit för att sådant arbete skall utföras under vissa förutsättningar inte skall beskattas i Sverige. I samband härmed föreslås också vissa andra ändringar, bl.a. när det gäller reparation eller leverans av varor inom ramen för ett garantiåtagande.

Vad avser returemballage föreslås att normalskattesatsen skall tillämpas vid omsättning av sådant emballage, oavsett vad för slags vara som förpackats i eller transporteras i emballaget.

I promemorian föreslås dessutom flera ändringar som rör bestämmelserna om beskattningsunderlag. En ändring är därvid att bidrag som utbetalas av en tredje person och som anses direkt kopplade till priset för en viss transaktion skall ingå i beskattningsunderlaget. En annan ändring är att vid uttag av varor och vissa gemenskapsinterna förvärv skall beskattningsunderlaget, i de fall inköpsvärde saknas, utgöras av självkostnadspriset, i stället för tillverkningskostnaden. Ändringar föreslås också i reglerna om beskattningsunderlag såvitt gäller vissa rabatter samt vid vissa import- och återimportfall.

Härutöver föreslås en ändring av definitionen av begagnade varor för vinstmarginalbeskattningen såvitt gäller ädelmetaller.

Vidare föreslås ändringar när det gäller rätten till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import av varor och tjänster som hänför sig till omsättning utomlands. Jämfört med i dag skall som en ytterligare förutsättning för rätt till återbetalning gälla att omsättningen är skattepliktig i det land där omsättningen sker. Förutsättningarna för återbetalningsrätt skall gälla både för utländska företagare och för företagare etablerade i Sverige, då dessa i Sverige förvärvar eller importerar varor och tjänster som hänför sig till deras omsättningar i annat EG-land eller i ett land utanför EG.

Slutligen föreslås vissa ändringar i mervärdesskattelagen av i huvudsak redaktionell art.

Enligt förslaget om ändring i skattebetalningslagen skall Riksskatteverket ges rätt att förelägga den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning att lämna eller komplettera en sådan sammanställning. Föreläggandet skall kunna förenas med vite.

Avsikten är att de ändringar som föreslås i promemorian skall träda i kraft den 1 januari 2003.

Innehållsförteckning

1	Författningsförslag.....	5
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	5
1.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	18
2	Inledning.....	19
3	Undantag från skatteplikt för försäkringstjänster.....	22
3.1	Riksskatteverkets framställning.....	22
3.2	EG:s regler.....	22
3.3	Reglerna i ML.....	22
3.4	Förslag till ändring.....	22
4	Framställning av periodiska publikationer.....	23
4.1	Bakgrund.....	23
4.2	Reglerna i ML.....	24
4.3	EG:s regler.....	27
4.4	Problem med nuvarande tillämpning.....	28
4.5	Överväganden.....	30
4.6	Förslag till ändring.....	33
5	Förmedling i vissa fall.....	35
5.1	Gällande rätt.....	35
5.2	Förslag till ändring.....	36
6	Omsättningsland för försäkringstjänster.....	36
6.1	Riksskatteverkets framställning.....	36
6.2	EG:s regler.....	37
6.3	Reglerna i ML.....	37
6.4	Förslag till ändring.....	38
7	Tillfälligt registrerade personbilar och motorcyklar.....	38
7.1	Riksskatteverkets framställning.....	38
7.2	Gällande rätt.....	38
7.3	Förslag till ändring.....	41
8	Arbete på lös egendom m.m.....	43
8.1	Riksskatteverkets framställning.....	43
8.2	Gällande rätt.....	43
8.3	Förslag till ändring.....	47
9	Returemballage.....	51
9.1	Problem med nuvarande ordning.....	51
9.2	EG:s regler.....	51
9.3	Reglerna i ML.....	52
9.4	Förslag till ändring.....	54
10	Självkostnadspris som beskattningsunderlag vid uttag och gemenskapsinterna förvärv.....	55
10.1	Riksskatteverkets framställning.....	55
10.2	Gällande rätt.....	55

10.3	Förslag till ändring	56
11	Beskattningsunderlaget vid bidrag.....	57
11.1	Riksskatteverkets framställning	57
11.2	Svensk rätt	57
11.3	EG:s regler.....	59
11.4	Förslag till ändring	65
12	Beskattningsunderlaget vid vissa rabatter	69
12.1	Gällande rätt	69
12.2	Förslag till ändring	70
13	Beskattningsunderlaget vid import och återimport av varor som bearbetats och tillverkats i tredje land	71
13.1	EG:s regler.....	71
13.2	Reglerna i ML	71
13.3	Förslag till ändring	73
14	Definitionen av begagnade varor för vinstmarginalbeskattningen. 74	
14.1	Riksskatteverkets framställning	74
14.2	EG:s regler.....	74
14.3	Reglerna i ML	75
14.4	Förslag till ändring	76
15	Återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning utomlands.....	76
15.1	Gällande rätt	77
15.2	Förslag till ändring	79
16	Föreläggande att lämna periodisk sammanställning.....	83
16.1	Riksskatteverkets framställning	83
16.2	Gällande rätt	83
16.3	Förslag till ändring	84
17	Statsfinansiella och andra effekter	85
18	Författningskommentar.....	85
18.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	85
18.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	97

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹

dels att 7 kap. 2 a § skall upphöra att gälla,

dels att 2 kap. 1 §, 3 kap. 10, 19 och 30 §§, 5 kap. 6, 7, 7 a, 9 och 11 §§, 7 kap. 2, 3, 3 a, 6, 9 och 10 §§, 8 kap. 13 a §, 9 a kap. 4 §, 9 b kap. 4 §, 10 kap. 1, 11 och 13 §§, 11 kap. 8 § samt 12 kap. 1–2 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 7 kap. 1 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §²

Med *omsättning av vara* förstås

1. att en vara överlåts mot ersättning, eller
2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§.

En överföring av en vara till ett annat EG-land skall likställas med en omsättning av varan om

- varan transporteras av en näringsidkare eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som näringsidkaren bedriver inom EG,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen skall beskattas som gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.

Med *omsättning av tjänst* förstås

1. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller

2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt någon av 4–8 §§.
2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt någon av 4–5 och 7–8 §§.

3 kap.

10 §

Från skatteplikt undantas om-sättning av *försäkringstjänster*.

Med *försäkringstjänster* förstås

1. *tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen*

Från skatteplikt undantas om-sättning av

1. *försäkrings- och återförsäkringstjänster*, och

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2001:971.

(1982:713) eller enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige, och

2. tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar.

2. tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkring.

19 §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som avser

1. införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 13 och 14 §§, och

2. framställning av sådana publikationer eller tjänster som tillhandahålls av framställaren i samband med denna framställning såsom distribution av upplagan.

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som

1. avser införande eller ackquisition av annonser i periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter som anges i 13 och 14 §§, eller

2. tillhandahålls en utgivare av sådana publikationer som avses i 1 på uppdrag av honom om

– tjänsterna avser framställning av publikationerna,

– har samband med denna framställning, såsom distribution av upplagan, eller

– avser samordning av tjänsterna i första och andra strecksatserna.

Med tjänst som avser framställning av en publikation enligt första stycket 2 förstås sådana tjänster som krävs för färdigställandet eller mångfaldigandet av publikationen i tekniskt avseende.

Från skatteplikt undantas även tjänster som avser införande av annonser i sådana publikationer som anges i 18 §.

30 §

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

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

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

5 kap.

6 §

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

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

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

3. värdering av varor som är lös egendom, och

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

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

7 §³

Tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om de

1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här, eller

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Första stycket gäller

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 finansierings- tjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen,

6. bank- och finansierings- tjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkrings-tjänster,

7. uthyrning 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,

³ Senaste lydelse 2001:971.

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, och

11. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i denna paragraf.

Tjänster som anges i andra stycket skall anses omsatta utomlands, om de

1. tillhandahålls en förvärvare i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i det landet har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG som inte är en näringsidkare i det landet, eller

3. tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren inte är en näringsidkare här i landet.

7 a §

Andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6, 6 a och 7 §§ och som görs för någon annans räkning i dennes namn är omsatta inom landet, om

Andra förmedlingstjänster än sådana som anges i 4, 5, 5 a, 6 a och 7 §§ och som görs för någon annans räkning i dennes namn är omsatta inom landet, om

1. förmedlingstjänsten avser en vara eller tjänst som omsätts i Sverige och förvärvet av förmedlingstjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land, eller

2. förmedlingstjänsten avser en vara eller tjänst som omsätts i ett annat EG-land men köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt här i landet och han har förvärvat förmedlingstjänsten under angivande av registreringsnumret.

9 §⁴

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

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EG,

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

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

4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel eller

⁴ Senaste lydelse 2002:263.

livsmedelstillsatser som anges i livsmedelslagen (1971:511), dock inte punktskattepliktiga varor,

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

6. det är fråga om en leverans av varor av de slag som avses i 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 1 § andra stycket lagen om exportbutiker, eller

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (2001:558) om vägtrafikregister,

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

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

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

a. ersättningen utgör minst 200 kronor, och

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

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

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

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

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland skall anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor skall anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

11 §

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–8 §§ 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 a. lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till ett land utanför EG,

2 b. transport eller annan tjänst inom landet som avser varor som en speditör eller fraktförare tillhandahåller en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG i samband med import eller export av varan,

3. *alla tjänster som avser varor utom uthyrning, om varorna förts in i landet endast för tjänsten i fråga för att därefter föras ut ur landet till en plats utanför EG,*

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

4. *reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är skattskyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtaganden som denne gjort, och*

5. 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 9 §.

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 9 §.

7 kap.

1 a §

Vid omsättning av varor som förpackats i eller transporterats i ett emballage som ger rätt till ersättning vid återlämnande av emballaget tillämpas den skattesats som anges i 7 kap. 1 § första stycket för den del av beskattningsunderlaget som avser emballaget.

2 §⁵

Vid omsättning som anges i 3 och 4 §§ beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i det i nämnda paragrafer angivna värdet. *Beskattningsunderlaget utgörs av detta värde minskat med*

1. 20 procent när skattesatsen enligt 1 § är 25 procent,

2. 10,71 procent när skattesatsen är 12 procent, och

3. 5,66 procent när skattesatsen är 6 procent.

Vid omsättning som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 b utgörs dock beskattningsunderlaget av det i 3 § angivna värdet utan sådan minskning som anges i första stycket.

I 9 a kap. finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i vissa fall av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter.

I 9 b kap. finns särskilda bestämmelser om beräkning av beskattningsunderlaget vid omsättning i viss resebyråverksamhet.

3 §

Det i 2 § första stycket *första meningen* avsedda värdet utgörs

1. vid annan omsättning än uttag: av ersättningen,
2 a. vid uttag av varor: av inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, av *tillverkningskostnaden* vid tidpunkten för uttaget, och

2 b. vid uttag av tjänster i andra fall än som anges i 4 och 5 §§: kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten.

Vid omsättning *och förvärv* som anges i 3 och 4 §§ beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i det i nämnda paragrafer angivna värdet. *I beskattningsunderlaget skall ingå skatter och avgifter utom skatt enligt denna lag. I beskattningsunderlaget skall även ingå andra tillägg till priset som säljaren tar ut av köparen utom ränta.*

Det i 2 § första stycket avsedda värdet utgörs

2 a. vid uttag av varor: av inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, av *självkostnadspriset* vid tidpunkten för uttaget,

2 b. vid uttag av tjänster i andra fall än som anges i 4 och 5 §§: kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten,

3. *vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 1 eller 2: ersättningen och punktskatt som köparen påförts i ett annat EG-land, och*

4. *vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4: varans inköpsvärde eller, om ett sådant värde saknas, självkostnadspriset för varan.*

⁵ Senaste lydelse 2001:1169.

3 a §

Med ersättning enligt 2 a och 3 §§ förstås det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten.

Med inköpsvärde och tillverkningskostnad enligt 2 a och 3 §§ förstås det pris som den skattskyldige betalat för att köpa in varorna respektive den skattskyldiges kostnad för att tillverka varorna.

I priset inbegrips värdet av bytesvara, compensation för skatter och avgifter och andra tillägg till priset utom ränta.

Med kostnad enligt 3 § för att utföra en tjänst förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.

Med ersättning enligt 3 § förstås *allt det som säljaren har erhållit eller kommer att erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som utgör eller är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.*

Med inköpsvärde enligt 3 § förstås det pris som den skattskyldige betalat för att köpa in varorna.

6 §

Om den skattskyldige i efterhand lämnar sådana bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom en viss tid, får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av den lämnade prisnedsättningen.

Den skattskyldige skall minska beskattningsunderlaget med beloppet av lämnade prisnedsättningar om han

1. lämnar prisnedsättningar i form av kassarabatt,

2. lämnar andra rabatter till kunden och kontoför dessa vid tidpunkten för tillhandahållandet, eller

3. sätter ned priset på en vara eller tjänst efter det att tillhandahållandet ägt rum.

Om en vara återtas med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl., får säljaren minska beskattningsunderlaget med vad han vid avräkning med köparen tillgodoräknar köparen för den återtagna varans värde. Denna rätt gäller dock endast om han kan visa att köparen helt saknat rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatt som hänför sig till dennes förvärv av varan.

Om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller en tjänst (kundförlust), får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten.

I 13 kap. finns bestämmelser om hur minskningen av beskattningsunderlaget skall redovisas av den skattskyldige.

9 §

Vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats i ett land utanför EG på något annat sätt än genom reparation, utgörs beskattningsunderlaget av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för *skatten* vid förvärvet eller den tidigare importen, om

1. *skatt enligt denna lag* har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare import av varan, och

2. de bearbetade varorna återimporteras inom den tid som Tullverket fastställt och varorna förtullas för den som får tillämpa tullförfarandet passiv förädling.

Vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats i ett land utanför EG på något annat sätt än genom reparation, utgörs beskattningsunderlaget av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för *mervärdesskatten* vid förvärvet eller den tidigare importen, om

1. *mervärdesskatt* har tagits ut i Sverige eller i ett annat EG-land vid förvärvet eller den tidigare importen av varan, och

10 §

Vid import och återimport av varor som tillverkats i ett land utanför EG helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror utgörs beskattningsunderlaget av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för *den tidigare uttagna skatten*, om

1. de varor som importeras eller återimporteras tillverkats av det temporärt exporterade materialet, och

2. de tillverkade varorna återimporteras inom den tid som Tullverket fastställt och varorna förtullas för den som får tillämpa tullförfarandet passiv förädling.

Vid import och återimport av varor som tillverkats i ett land utanför EG helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror utgörs beskattningsunderlaget av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för *mervärdesskatt som tidigare tagits ut i Sverige eller i ett annat EG-land*, om

8 kap.

13 a §

I de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte *kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst*.

I de fall den ingående skatten avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna som inte *utgör ersättning enligt 7 kap. 3 a § första stycket*.

Första stycket gäller inte om annat följer av 14 §.

9 a kap.

4 §

Med *begagnade varor* avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag av

1. fastigheter enligt 1 kap. 11 §,
2. konstverk, samlarföremål eller antikviteter,
3. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, *om ersättningen vid återförsäljarens förvärv understiger 175 procent av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan*, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller
4. oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar.
3. varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina *som är obearbetat eller i huvudsak obearbetat*, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina, eller

9 b kap.

4 §

Omsättning av resetjänsten omfattas av 5 kap. 8 § om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, skall resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 5. Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 5 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, skall resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 11 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 11 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

10 kap.

1 §⁶

En utländsk företagare har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänförs till omsättning i verksamhet
1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänförs till omsättning i verksamhet

⁶ Lydelse enligt prop. 2001/02:127.

utomlands, och

2. omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om den gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b.

Rätten till återbetalning gäller endast om den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill, om omsättningen medfört skattskyldighet, eller om hinder mot återbetalning inte skulle ha förelegat enligt 13 §.

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 §, 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Rätten till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § samt 23 § 1, gäller endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten

utomlands,

2. omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen skett, och

3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om den gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Rätten till återbetalning enligt första och andra styckena gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 § eller hinder mot återbetalning enligt 13 §.

11 §

Den som i en yrkesmässig verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 1, 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om denna omsättning har direkt samband

bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som skall anses omsatta i ett annat EG-land. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att avdragsrätt eller återbetalningsrätt för den ingående skatten skulle ha förelegat om varan eller tjänsten hade ansetts omsatt här i landet.

med varor som skall exporteras till ett land utanför EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som avser förvärv och import som hänför sig till omsättning utomlands under förutsättning att

1. omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i denna paragraf eller 12 § i det land där omsättningen skett,

2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt denna paragraf eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet, och

3. återbetalning inte kunnat erhållas enligt övriga bestämmelser i detta kapitel.

13 §

Rätten till återbetalning av ingående skatt enligt 9–12 §§ omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill om verksamheten hade medfört skattskyldighet och, i fall som avses i 9 §, omsättning hade förekommit.

Vad som föreskrivs i 2 och 6 kap. i fråga om den som är skattskyldig gäller också för den som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 9–12 §§.

Rätten till återbetalning enligt 9–12 §§ omfattar inte sådan ingående skatt som avser förvärv eller import som omfattats av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §.

11 kap.

8 §

Om en skattskyldig lämnar sådana nedsättningar av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket skall han utfärda en kreditnota eller jämförlig handling.

Om en skattskyldig lämnar sådana nedsättningar av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 1 och 3 skall han utfärda en kreditnota eller jämförlig handling. Detta gäller även om den skattskyldige lämnar sådan nedsättning av priset som avses i 7 kap. 6 § första stycket 2 och nedsättningen inte framgår av tidigare upprättad faktura.

Handlingen skall innehålla uppgift om

1. ersättningen enligt utfärdad faktura eller jämförlig handling och nedsättningen av ersättningen,
2. skatten enligt fakturan eller jämförlig handling och minskningen av skatten, och
3. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av de frågor som anges i 5 § första stycket 7.

Även i fall av kundkreditering av annat slag än som avses i första stycket skall den skattskyldige utfärda en sådan handling som anges i nämnda stycke.

12 kap.

1 §

Beslut enligt denna lag meddelas, om inte annat anges i *andra stycket* eller i 1 a eller 2 §, av skattemyndigheten i den region där den skattskyldige är registrerad enligt 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) eller, om han inte är registrerad, av den skattemyndighet som enligt 2 kap. samma lag är behörig att besluta om registrering.

Bestämmelserna i 2 kap. 2 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324) gäller även ärenden enligt denna lag.

Beslut enligt denna lag meddelas, om inte annat anges i 1 a eller 2 §, av skattemyndigheten i den region där den skattskyldige är registrerad enligt 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) eller, om han inte är registrerad, av den skattemyndighet som enligt 2 kap. samma lag är behörig att besluta om registrering.

2 §

Riksskatteverket prövar frågor om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 §. I fråga om återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ tillämpas 1 § *första stycket*.

Frågor om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § eller om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § prövas av skattemyndigheten i den region som, i fråga om grupphuvudmannen, är beslutande myndighet enligt 2 kap. 1-3 eller 5 § skattebetalningslagen (1997:483).

Bestämmelserna om beslutande myndighet i 2 kap. 1–3 och 5 §§ skattebetalningslagen är tillämpliga även i de fall den skattskyldige skall redovisa mervärdesskatt i en självdeklaration.

Riksskatteverket prövar frågor om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, om återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7§. I fråga om återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ tillämpas 1 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

1.2 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen
(1997:483)

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) skall införas en ny paragraf, 10 kap. 36 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10kap.
36 a §

Riksskatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att lämna en periodisk sammanställning eller som lämnar en ofullständig sådan, att lämna eller komplettera den.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

2 Inledning

I promemorian redogörs för vissa ändringar som bör göras i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och skattebetalningslagen (1997:483), SBL, med anledning av framställningar som inkommit till Finansdepartementet eller på annat sätt initierats inom departementet. Allmänt kan framhållas att de flesta förslagen syftar till att ytterligare anpassa ML till EG:s mervärdesskattesystem. Ändringarna är därvid huvudsakligen av systematisk-teknisk karaktär.

När det gäller EG:s mervärdesskattesystem har arbetet med att skapa gemensamma regler pågått länge. Redan år 1967 beslöts att göra mervärdesskattesystemet obligatoriskt i medlemsstaterna i det dåvarande EG. Tanken bakom ett sådant system var att undvika snedvridningar av konkurrensen på grund av olikformiga regler i medlemsländerna och att främja uppkomsten av den gemensamma marknaden. En annan viktig anledning till harmonisering av reglerna är att mervärdesskatten utgör grund för en väsentlig del av gemenskapens finansiering. Detta har medfört krav på att underlaget för skatten, mervärdesskattebasen, skall vara densamma i samtliga medlemsstater. Sedan 1967 har en successiv samordning genomförts genom flera direktiv. Den centrala rättsakten för mervärdesbeskattningen inom EG utgörs av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1)⁷, härefter sjätte direktivet. Det sjätte direktivet har utökats och ändrats i flera hänseenden sedan det antogs. Hänvisningarna i det följande till bestämmelser i EG:s direktiv avser, om inte annat anges, det sjätte direktivet.

Nedan följer en redogörelse för de aktuella framställningarna och för de frågeställningar som i övrigt aktualiseras i promemorian.

Riksskatteverket har i en framställan som kom in till Finansdepartementet den 30 oktober 2000 (dnr Fi2000/3956) begärt ändringar i ML och SBL. Riksskatteverket har därvid hemställt om ändringar i ML som bl.a. rör

- undantag från skatteplikt för försäkringstjänster,
- omsättningsland för försäkringstjänster,
- arbete på lös egendom m.m. och
- definitionen av begagnade varor för vinstmarginalbeskattningen.

Beträffande SBL har Riksskatteverket begärt en ändring av innebörd att det skall vara möjligt att meddela föreläggande att lämna periodisk sammanställning.

De ovan angivna frågorna tas upp till behandling i promemorian.

⁷ Ändrad senast genom rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

Riksskatteverket har i framställningen vidare framfört att regeln i 2 a kap. 2 § 2 ML om gemenskapsinterna förvärv, ställd i relation till 1 kap. 1 § första stycket 2 ML, avviker från motsvarande regel i sjätte direktivet. Enligt nämnda regel i ML skall den förvärvade varan transporteras till ett annat EG-land från Sverige eller ett annat EG-land. Enligt artikel 28a.3 i sjätte direktivet skall varan ha transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren. Finansdepartementet gör bedömningen att den svenska regeln i denna del motsvarar EG-regeln och finner därför inte skäl att göra någon ändring i ML. Frågan tas därför inte upp i det följande. Det kan tilläggas att regeln i 1 kap. 1 § första stycket 2 ML, som innebär att mervärdesskatt inte skall betalas för ett gemenskapsinternt förvärv om omsättningen är gjord inom landet, syftar på sådana s.k. monteringsleveranser och distansförsäljningar som regleras i 5 kap. 2 § första stycket 2 och 4 ML. Eftersom dessa omsättningar är gjorda inom landet, skall beskattning av dem ske enligt de allmänna reglerna. Regeln har kommenterats i prop. 1994/95:57 s. 157.

Riksskatteverkets framställning avser även bestämmelserna i 22 kap. 2 § ML och 23 kap. 1 § SBL, som innehåller regler om öresavrundning. Riksskatteverket har begärt en ändring av 22 kap. 2 § ML av innebörd att regeln skall tillämpas endast vid redovisning av skatt i deklaration. Eftersom den regeln inte tar sikte på öresavrundning vid redovisning av mervärdesskatt – denna fråga regleras ju i SBL – föreligger inte skäl att göra begärd ändring. Regeln, liksom den i 23 kap. 1 § SBL, kan emellertid komma att bli föremål för översyn inom ramen för det kommande arbete inom Finansdepartementet som syftar till att genomföra rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt. Eventuellt kan en sådan översyn även bli aktuell i anledning av genomförandet av direktiv 2002/38/EG. Riksskatteverkets framställning i denna del lämnas därför utan åtgärd.

Riksskatteverket har i en framställan som kom in till Finansdepartementet den 5 mars 2002 (dnr Fi2002/1042) begärt ytterligare ändringar i ML. Denna framställning avser

- tillfälligt registrerade personbilar och motorcyklar,
- självkostnadspris som beskattningsunderlag vid uttag och gemenskapsinterna förvärv samt
- beskattningsunderlaget vid bidrag.

I promemorian tas också dessa frågor upp.

I promemorian behandlas även frågor som rör framställning av periodiska publikationer. *Sveriges Tidskrifter* har i ett ärende (dnr Fi2002/2257) som ingetts den 4 december 2001 till Utredningen om översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen (Fi 1999:03) och som överlämnats till Finansdepartementet, begärt att skattepliktsbestämmelsen i ML som rör framställning av periodiska publikationer ändras. Vidare har i ett ärende som inkom till Finansdepartementet den 27 juli 2001 (dnr Fi2001/3067) ett bolag hemställt om ändring i samma bestämmelse.

I promemorian tas vidare upp frågan om mervärdesskatt och returemballage. I en framställan som inkom till Finansdepartementet den

28 oktober 1996 (dnr Fi1996/4489) har *Systembolaget AB* begärt att en enhetlig skattesats införs för returemballage. Systembolaget AB har även i en framställan till Utredningen för översyn av producentansvaret (M 2000:01) framfört det kravet. Den framställningen har överlämnats till Finansdepartementet den 1 februari 2002 (dnr Fi2002/627). I en framställan som inkom till Finansdepartementet den 15 november 1996 (dnr Fi1996/4761) har även *Svenska Bryggareföreningen* begärt ändring i ML för att komma till rätta med de problem som den ordning som tillämpas för returemballage medför. Företrädare för Systembolaget AB, Svenska Bryggareföreningen, Livsmedelshandlareförbundet och Riksskatteverket har yttrat sig i sistnämnda ärende.

Utöver de frågor som aktualiserats genom de ovan nämnda framställningarna tar Finansdepartementet på eget initiativ upp vissa mervärdesskattefrågor i promemorian. Dessa frågor rör

- förmedling i vissa fall,
- beskattningsunderlaget vid vissa rabatter,
- beskattningsunderlaget vid import och återimport av varor som bearbetats och tillverkats i tredje land samt
- återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning utomlands.

Därutöver har ytterligare några frågor initierats av Finansdepartementet. Dessa frågor som rör 2 kap. 1 §, 3 kap. 30 § och 12 kap. 1–2 §§ ML, är i huvudsak av redaktionell art och behandlas endast i författningskommentaren till respektive lagrum.

I det följande redovisas ändringsförslagen i den ordning som berörda bestämmelser är intagna i ML. Under respektive avsnitt redogörs närmare för de framställningar som i förekommande fall ligger till grund för förslagen.

Arbetet inom Finansdepartementet bedrivs med inriktningen att de ändringar som föreslås i promemorian skall kunna träda i kraft den 1 januari 2003.

3 Undantag från skatteplikt för försäkringstjänster

3.1 Riksskatteverkets framställning

Riksskatteverket föreslår i sin framställning att bestämmelsen i 3 kap. 10 § ML, som reglerar undantag från skatteplikt för försäkringstjänster, ändras så att räckvidden för undantaget för försäkringstransaktioner, i enlighet med EG-domstolens praxis, inte begränsas till att endast avse sådana tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt specifikt angivna lagar.

3.2 EG:s regler

Enligt artikel 13 B.a i det sjätte direktivet undantas försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, däribland närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter. Av betydelse är ett förhandsbesked från EG-domstolen den 25 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise. Domstolen tog ställning till bl.a. frågan om huruvida den omständigheten att en medlemsstat begränsar omfattningen av undantaget för försäkringstransaktioner till sådana tjänster som har utförts av personer som tillåts att bedriva försäkringsverksamhet enligt lagstiftningen i denna medlemsstat är förenligt med artikel 13 B.a i det sjätte direktivet. Domstolen fann att en medlemsstat inte får begränsa omfattningen av detta undantag till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet.

3.3 Reglerna i ML

Enligt 3 kap. 10 § ML undantas omsättning av försäkringstjänster från skatteplikt. Bestämmelsen preciserar vad som skall anses som försäkringstjänster. Sådana tjänster utgörs dels av tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) eller enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige, dels tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar.

3.4 Förslag till ändring

<p>Promemorians förslag: Definitionen av begreppet försäkringstjänster slopas. Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner undantas därmed från skatteplikt oavsett vem som är försäkringsgivare.</p>
--

Skälen för promemorians förslag: I 3 kap. 10 § ML begränsas undantaget avseende omsättning av försäkringstjänster till att endast avse omsättning av tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) eller enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige. EG domstolen har i avgörandet C-349/96 CPP funnit att en medlemsstat inte får begränsa omfattningen av undantaget i artikel 13 B.a för omsättning av försäkringstjänster till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsverksamhet. Bestämmelsen i 3 kap. 10 § ML föreslås därför ändrad så att begränsningen av räckvidden för undantaget till att endast avse omsättning av tjänster som utgör försäkringsrörelse enligt i lagtexten särskilt angivna lagar tas bort. Enligt den föreslagna lydelsen kommer bestämmelsen därmed att omfatta försäkringstransaktioner oavsett vilket subjekt som är försäkringsgivare. För att klargöra att bestämmelsen även omfattar återförsäkringstransaktioner föreslås att 3 kap. 10 § ML formuleras i enlighet med det sjätte direktivets ordalydelse så att detta klart framgår. Denna ändring sker i både punkt 1 och 2 i bestämmelsen. Punkten 2 ändras inte i övrigt eftersom innehållet i bestämmelsen får anses överensstämma med vad som anges i artikel 13 B.a i sjätte direktivet.

4 Framställning av periodiska publikationer

4.1 Bakgrund

I 3 kap. ML finns särskilda skattepliktsregler för periodiska medlemsblad, periodiska personaltidningar, periodiska organisationstidskrifter samt program och kataloger (se 13, 14 och 16–19 §§). Bestämmelserna innebär att omsättning och införsel av dessa publikationer under vissa förutsättningar är undantagen från skatteplikt. Vidare görs undantag för vissa tjänster i samband med periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter, såsom införande eller ackvisition av annonser och tjänster som avser framställning m.m.

Den bestämmelse som i första hand är aktuell i detta sammanhang är 3 kap. 19 § första stycket 2 ML. I denna punkt undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som avser framställning av vissa angivna publikationer eller tjänster som tillhandahålls av framställaren i samband med denna framställning såsom distribution av upplagan. De publikationer som avses är sådana periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter där omsättningen av dem är undantagen enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML. Undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML är kvalificerat, vilket innebär att den som omsätter tjänsterna har rätt till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 11 § ML).

Fråga har nu uppkommit om ändrad lagstiftning med anledning av att begreppet framställning kommit att få en restriktiv tillämpning och att tillämpningsområdet för undantagsbestämmelsen därvid fått en begränsad omfattning.

Sveriges tidskrifter har i ett ärende (Fi2002/2257) som ingetts den 4 december 2001 till Utredningen om översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen (Fi 1999:03) och som överlämnats till Finansdepartementet yrkat att lagen ändras på så sätt att aktuellt undantag från beskattning inte enbart skall gälla för vissa framställare, såsom tryckerier och bokbinderier, utan omfatta all ”teknisk produktion av sådana publikationer eller tjänster i samband med denna produktion”.

I ett ärende som inkom till Finansdepartementet den 27 juli 2001 (dnr Fi2001/3067) har ett bolag hemställt att nuvarande regler om framställning av periodiska publikationer omedelbart ändras på så sätt att inte bara den som utför teknisk-fysisk framställning utan var och en som har i uppdrag av en förening att framställa en publikation skall ha rätt att få ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som används för att producera publikationen återbetald.

Det kan i sammanhanget noteras att bestämmelserna i 3 kap. 13–14 §§ och 16–19 §§ redan är föremål för översyn. Av direktiven (dir 1999:10) till Utredningen om översyn av reglerna om skattskyldighet i mervärdesskattelagen m.m. (den s.k. Momsutredningen) framgår att utredaren skall överväga om det finns skäl att förändra reglerna i 3 kap. 13–14 och 16–19 §§ ML. Utredaren skall göra denna bedömning dels med beaktande av de förslag denne kan komma att lägga fram avseende beskattningen av ideella föreningar, dels med beaktande av de förslag till EG-harmonisering som lämnades i SOU 1994:88.

4.2 Reglerna i ML

Undantagen i 3 kap. 13 och 14 §§ ML avser omsättning och införsel av vissa angivna publikationer. Undantagen är inte kvalificerade, dvs. den som skattefritt omsätter de publikationer som avses har inte rätt till avdrag för ingående skatt.

Före 1990/1991 års skattereform var tjänster skattepliktiga endast om det angavs särskilt, dvs. tjänster var enligt huvudregeln skattefria. Skatteplikt förelåg dock bl.a. för olika tjänster som avsåg arbete på skattepliktig vara, såsom tillverkning på beställning, uthyrning, reparation etc. Eftersom de periodiska publikationer som avses här var undantagna från skatteplikt var tjänster avseende tillverkning eller framställning av sådana publikationer skattefria. För att de i sig skattefria publikationerna inte skulle belastas med skatt i tidigare led förelåg dessutom avdragsrätt för ingående skatt som var att hänföra till framställning för utgivarens räkning (se prop. 1968:137 s. 33 f).

Som framställningstjänst avseende de skattefria publikationerna ansågs i princip tryckeriets åtaganden, dvs. själva tryckningen av upplagan. I det skattefria tillhandahållandet ansågs även tryckeriets distribution av trycksaker till utgivaren ingå. Andra tjänster, s.k. kringtjänster, omfattades däremot inte av det skattefria området utan ansågs utgöra särskilda tjänster som skulle beläggas med mervärdesskatt (se Riksskattenämndens meddelande 1970:68.4). I samband med behandlingen av ett förslag från Mervärdesskatteutredningen (Fi 1971:05) om att slopa undantagen för ifrågavarande publikationer (vilket dock inte skedde) utökades istället skattefriheten till att även

omfatta sådana kringtjänster. Utvidgningen avsåg exempelvis kuvertering, adressering, sortering och transport till postanstalt, dock endast när de tillhandahölls av tryckeriet i samband med framställningen av publikationen (prop. 1983/84:189 s. 12–13). Avdragsrätt för ingående skatt infördes också för sådana tjänster (s.k. teknisk skattskyldighet). I RÅ 1986 not 476 bedömdes frågan om skatteplikt för ett bolag som åtagit sig gentemot utgivaren att ombesörja hela produktionen av en tidskrift. Bolaget utförde själv binderi- och distributionstjänsterna samt påtryck på tidskriftspåsar. Tryckningen av tidskriften utfördes av ett tryckeri. Regeringsrätten fann att undantaget att tillhandahålla en publikation även skulle gälla bolaget (bokbinderi). Även de bokbinderitjänster som krävdes för att framställa den tryckta publikationen och distributionen av publikationen skulle omfattas av undantaget. Däremot kunde bolaget (bokbinderi) inte skattefritt tillhandahålla kringtjänster eftersom undantaget för kringtjänster enbart avsåg det fallet att ett tryckeri tillhandahöll tjänsterna.

När den generella skatteplikten för tjänster infördes i samband med skattereformen 1991 var det nödvändigt att i den då gällande lagstiftningen införa ett särskilt undantag även för framställningstjänsterna. I samband härmed utvidgades undantaget till att också omfatta tillhandahållanden av andra framställare än tryckerier. I förarbetena nämns att bokbinderier kan utföra samma slags tjänster (prop. 1989/90:111 s. 97 och 200).

Undantaget överfördes i sak oförändrat till nuvarande ML, dock med ett tillägg strax dessförinnan i vilket klargjordes att även framställarens distribution av publikationer tillhör de skattebefriade tjänster som kan tillhandahållas av framställaren (se bet. 1993:94:SkU21, s. 8). Enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 ML undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som avser framställning av publikationer som avses i 3 kap. 13 och 14 §§ eller tjänster som tillhandahålls av framställaren i samband med denna framställning såsom distribution av upplagan.

Med framställning och tjänster som tillhandahålls i samband med framställningen avses dels själva tryckningen av ifrågavarande publikationer (tryckeritjänsten), dels andra tjänster som framställaren tillhandahåller i samband med framställningen. Som exempel på andra tjänster (kringtjänster) anger Riksskatteverket falsning, skärning, häftning, kuvertering, sortering samt transport och distribution av upplagan. Av ett förhandsbesked framgår att även iläggning och inklistring av olika trycksaker i en publikation utgör sådana tjänster som är skattefria (RSV Im 1973:11).

Undantaget i punkten 2 är kvalificerat, vilket innebär att den som omsätter från skatteplikt undantagna tjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 11 § ML). Såsom angetts ovan är undantagen beträffande omsättning av publikationerna i 3 kap. 13 och 14 §§ ML inte kvalificerade. I några fall har Skatterättsnämnden funnit att undantaget avseende framställning inte var tillämpligt på grund av att sökanden inte var framställare utan utgivare av publikationen i fråga (två icke överklagade förhandsbesked från maj 1993 respektive augusti 1994, se SN 1993 s. 624 och 1994 s. 106).

I några fall har frågan om vad som utgör framställning och vem som kan anses som framställare bedömts (båda avser överklagade

förhandsbesked). RÅ 1995 not 392 gällde Hyresgästernas Förlags AB (bolaget) som hade överlåtit utgivningsbeviset för tidningen Vår bostad till ett annat bolag (Vår Bostad AB). Enligt avtal hade emellertid bolaget åtagit sig att utföra i princip alla framställningstjänster, således förutom det journalistiska arbetet också layout, sättning av texten, korrekturläsning, ombrytning av texter, bildreproduktion inklusive beskrivning, montering av textsidor och framställning av reprofilm. Själva tryckningen och distributionen upphandlades av bolaget som ett led i framställningen av tidningen. Den fråga som ställdes var om bolaget var att anse som "framställare" enligt då gällande lagrum. Bolaget gjorde gällande att ordet "framställning" är ett betydligt vidare begrepp än "tryckning" och att med "framställning" i normalt språkbruk avses att tillverka eller producera någonting. Regeringsrätten konstaterade i sin dom att det finns två olika bestämmelser som berör periodiska medlemsblad: 3 kap. 13 § respektive 19 § ML. Såvitt gäller den förra bestämmelsen konstaterades att den avser undantag för själva "varan" (publikationen) bl.a. i de fall publikationen mot vederlag tillhandahålls utgivaren och uppenbart tar sikte på fall då omsättningen avser en vara i form av en färdigställd publikation. Den senare bestämmelsen, vilken åberopades av bolaget, avser ett undantag för tillhandahållna tjänster. Detta medför rätt till återbetalning av ingående skatt, vilket inte är fallet med undantaget i 3 kap. 13 § ML. Bolagets åtagande bestod i att – med egna anställda eller efter upphandling – svara för "hela framställningen". Därutöver hade bolaget åtagit sig att svara för adressregister, eventuella leveransavtal och fakturering till medlemsorganisationer och anställda. Priserna skulle fastställas gemensamt av parterna. Regeringsrätten fann att bolaget fick anses tillhandahålla utgivaren en färdig publikation och dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m.m. Tillhandahållandet av publikationen utgjorde enligt Regeringsrätten omsättning av vara och således inte omsättning av en tjänst. Bestämmelsen i 3 kap. 19 § ML var därför inte tillämplig. Förhandsbeskedet, innebärande att bolaget inte var att anse som "framställare", fastställdes därmed.

RÅ 1995 not 393 avser ett liknande fall där ett bolag ställde frågan om det var att anse som framställare av tre olika periodiska medlemsblad. Av Regeringsrättens dom framgår att utgivningsbevisen ägdes av två från bolaget fristående företag och att bolaget hade åtagit sig att – med egna anställda eller efter upphandling – i stort sett svara för alla tjänster som är förknippade med produktionen såsom redaktionellt arbete, teknisk produktion, distribution, marknadsföring, annonsförsäljning m.m. Det angavs i avtalen vilken ersättning bolaget skulle uppbära för varje produktion. I likhet med det tidigare målet fann Regeringsrätten att det var fråga om tillhandahållande av färdiga publikationer till utgivaren samt dessutom vissa tjänster i form av distribution, fakturering m.m. Tillhandahållandet av publikationerna utgjorde en omsättning av vara och således inte en omsättning av tjänst. Inte heller i detta mål var undantaget i 3 kap. 19 § ML tillämpligt.

Frågan om ett bolag var att anse som framställare enligt 3 kap. 19 § ML har även prövats av Regeringsrätten den 6 februari 2001, se RÅ 2001 not 18. Sökandebolaget hade genom avtal med olika ideella föreningar iklätt sig åtaganden innebärande att ett medlemsblad för föreningen

innehållande redaktionellt material i form av text och bilder, som bestämdes av föreningen, och annonser, vilka ackvireerades av sökandebolaget eller särskild annonsackvisitör, skulle utkomma med minst fyra nummer om året. Sökandebolaget stod för kostnaderna för produktion, tryckning, bindning, distribution och administration i samband med utgivandet samt utfäste sig att lämna en "gåva" med visst belopp till föreningen per utgivet nummer. I gengäld skulle sökandebolaget uppbära annonsintäkterna. Sökandebolaget sammanställde text- och bildmaterial men anlidade tryckeri och distributionsföretag för tryckning och distribution av medlemsbladet. Regeringsrätten konstaterade att uttrycket "tjänster som avser...2. framställning av ... publikationer" till sin ordalydelse i och för sig täcker allt som kan ingå i produktion. Sett i sitt sammanhang kan dock ordet "framställare" uppfattas som en teknisk term med en snävare innebörd än den som kunde anses följa av ordalydelsen. Härvid åberopade Regeringsrätten att det av uttalanden i förarbetena framgår att med framställning i detta sammanhang avses tillverkning av vara, dvs. såvitt gäller tryckalster den tryckta upplagan, och med framställare således den som tillverkade denna, framför allt tryckeri och bokbinderi. Vad gäller bolagets verksamhet fann Regeringsrätten att denna omfattade färre led än de verksamheter som i RÅ 1995 not 392 och not 393 bedömdes resultera i omsättning av varor. Bolagets verksamhet kunde dock inte anses innefatta sådan teknisk-fysisk framställning som avses i 3 kap. 19 § första stycket ML. Regeringsrätten ansåg därför att bolaget inte är att anse som framställare av periodiska publikationer i lagrummets mening och fastställde förhandsbeskedet.

4.3 EG:s regler

Det sjätte direktivet innehåller inte någon bestämmelse som direkt undantar framställning av de nu behandlade publikationerna från beskattning. Det kvalificerade undantag för framställningstjänster som tillämpas baseras istället på Sveriges anslutningsfördrag till Europeiska unionen (SFS 1994:1501, bilaga XV, IX beskattning). Av fördraget framgår följande.

Vid tillämpningen av artikel 28.2 a får Sverige under den övergångstid som anges i artikel 28l ha sådana skattebefrielser – genom återbetalning av skatt som tagits ut i tidigare led – som står i överensstämmelse med gemenskapsrätten, som uppfyller villkoren i artikel 17 sista strecksatsen i rådets andra direktiv av den 11 april 1967 och som avser tillhandahållande av tidningar, inklusive radio- och kassettidningar för synskadade, av läkemedel till sjukhus eller av receptbelagda läkemedel eller framställning av tidskrifter för ideella föreningar eller tjänster som har samband med sådan framställning (eng. production or other related services concerning periodicals of non-profit-making organizations).

Med övergångstid enligt artikel 28l avses fram till dess ett slutligt mervärdesskattesystem på gemenskapsnivå införts.

4.4 Problem med nuvarande tillämpning

Sveriges tidskrifter har i det till Finansdepartementet överlämnade ärendet (dnr Fi2002/2257) anfört bl.a. följande. Före Regeringsrättens domar i RÅ 1995 not 392 och 393 var den allmänna uppfattningen såväl inom tryckeri- och förlagsbranschen som inom skatteförvaltningen att framställarbegreppet inte bara omfattade tryckeriers och bokbinderiers tjänster avseende den tryckeritekniska framställningen av en upplaga och s.k. kringtjänster, utan även tjänster som tillhandahölls av s.k. "spindlar". Med spindel avsågs i detta sammanhang den som upphandlade i princip alla tjänster vid framställning av en periodisk publikation och som i vissa fall även tryckte publikationen i egen tryckeriutrustning och som därefter levererade publikationen färdig till utgivaren. Även efter Regeringsrättens domar har skattemyndigheten fortsatt att behandla de flesta spindlar av denna typ som framställare. I Regeringsrättens dom den 6 februari 2001, RÅ 2001 not 18 har Regeringsrätten funnit att aktuell bestämmelse i ML omfattar framför allt tryckerier och bokbinderier och då endast den tekniskt-fysiska tillverkningen av varan. Detta avgörande och 1995 års fall har i praktiken inneburit att tryckerier kommit att gynnas på bekostnad av andra som före dessa avgöranden ansågs utgöra "framställare". Tryckerierna kan med andra ord tillhandahålla sådant som ligger inom begreppet "tjänster avseende framställning" 20 procent billigare än om motsvarande tjänster tillhandahålls av t.ex. en s.k. spindel. Detta strider mot kravet på konkurrensneutralitet och medför även att en del företag inom förlagsbranschen valt att omstrukturera sig. Sveriges Tidskrifter föreslår att lagen ändras på så sätt att aktuellt undantag från beskattning skall omfatta "*teknisk produktion av sådana publikationer eller tjänster i samband med denna produktion*". Man anför att den föreslagna bestämmelsen utgör en anpassning till den tryckeri-tekniska utveckling som skett under framför allt 1990-talet. Före år 1990 gjorde tryckerierna i princip allt från det att de fick text på papperet från en tidningsredaktion, dvs. de planerade, sammanförde text med bild, läste korrektur, korrigerade och gjorde repro samt tryckte tidningen. Syftet med förslaget är att uppnå samma skatteeffekt som i vart fall uppfattades vara gällande rätt före 1995 års rättsfall. Detta innebär att inte bara tryckerier och bokbinderiers trycktjänster och s.k. kringtjänster, inkl. distribution, skall omfattas av undantaget från skatteplikt med rätt till återbetalning, utan även sådana tjänster som direkt föregår en tryckning inom ramen för en tryckning, såsom layout och planering. Detta innebär också att för skattefrihet inte skall krävas att den som framställer en publikation förfogar över en egen tryckeriutrustning. Även den som upphandlar alla tjänster för framställning av en publikation, dvs. även tryckeritjänster och s.k. kringtjänster, och därefter levererar den färdiga produkten, den s.k. spindeln, skall således omfattas av undantaget från skatteplikt i den föreslagna bestämmelsen. De tjänster som skall omfattas är de som har tryckeri-teknisk karaktär. Detta innebär att tjänster som avser det redaktionella arbetet, dvs. idé, faktahantering och redigering inte skall omfattas av undantaget. Alla andra typer av tjänster som föregår tryckningen, själva tryckningen och det som allmänt brukar kallas kringtjänster samt distribution skall omfattas av undantaget.

Av handlingarna i det till Finansdepartementet ingivna ärendet dnr Fi2001/3067 framgår bl.a. följande. Bolaget åtar sig gentemot utgivare (föreningar) att för deras räkning producera en publikation. Bolaget svarar för alla kostnader i samband med framställning och utgivning. Dessutom ersätts utgivaren med ett visst belopp i utbyte mot att bolaget har ensamrätt till annonsförsäljning i publikationen.

Bolaget utför olika typer av uppgifter vid produktionen av publikationen. Tryckningen utförs dock av ett av bolaget anlitat tryckeri. Till följd av att bolaget inte utför teknisk-fysisk framställning har Regeringsrätten ansett att bolaget inte är en framställare i ML:s mening (jfr. RÅ 2001 not 18 i vilket rättsfall bolagets verksamhet beskrivs).

Eftersom bolaget inte har bedömts vara framställare och då bolagets intäkter bestått av icke skattepliktiga annonsintäkter har bolaget inte kunnat göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Vid produktionen av publikationen förvärvar bolaget olika varor och tjänster som är mervärdesskattepliktiga. Tryckeriet tar t.ex. ut mervärdesskatt av bolaget för tryckningen av de aktuella publikationerna. Utgivaren av publikationen får vid affärsuppställningen med bolaget en lägre ersättning än de annars skulle ha fått till följd av att bolaget har kostnader för denna mervärdesskatt i kombination med att bolaget inte har någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Om utgivaren istället väljer att anlita ett tryckeri eller något annat företag som av skattemyndigheten bedömts vara framställare i ML:s mening slipper utgivaren att belastas av mervärdesskatten som kostnad.

Bolaget anser att det måste vara den som fått i uppdrag av utgivaren att framställa en publikation som även i ML:s mening är att anse som framställare. Den omständigheten att bolaget måste anlita andra företag för att kunna uppfylla detta uppdrag bör inte förändra situationen. För de publikationer som bolaget producerar har den situationen uppstått att det inte finns någon framställare enligt ML alls. Tryckeriet anses inte som framställare när omsättningen sker till annan än utgivaren. När omsättningen såsom i detta fall sker till bolaget måste tryckeriet ta ut mervärdesskatt. Bolaget borde i den situationen i förhållande till utgivaren anses som framställare. Så är dock inte fallet. Bolaget menar att nuvarande situation inte är rättvis.

Av de aktuella ärendena hos Finansdepartementet och av redogörelsen för reglerna i ML och rättspraxis framgår att det finns vissa begrepp i lagtexten som medför tillämpnings- och tolkningsproblem. Osäkerhet kan uppstå i fråga om vem som är framställare i lagens mening och vad som kan anses utgöra en framställningstjänst. Det kan i vissa fall således uppstå svårigheter att avgöra om omsättningen avser ett antal tjänster (framställnings- och kringtjänster) eller en färdig vara, dvs. publikationen som sådan. Det kan även finnas problem att överhuvudtaget fastställa om en viss publikation är en sådan publikation som avses i 3 kap. 13 och 14 §§ (periodiskt medlemsblad, periodisk personaltidning och periodisk organisationstidskrift). Slutligen förefaller det även finnas oklarheter i tillämpningen i vad mån en undantagen framställningstjänst i paragrafens mening kan tillhandahållas annan än utgivaren.

Av praxis framgår att inte alla företag som åtar sig att tillhandahålla en framställningstjänst eller en kringtjänst till en utgivare kan omsätta denna skattefritt. Om den som tillhandahåller tjänsten inte anses som

framställare i ML:s mening omfattas omsättningen inte av undantaget från skatteplikt. För att bedömas vara framställare har det ansetts att företaget åtminstone skall tillhandahålla någon form av teknisk-fysisk framställningstjänst.

Eftersom utgivaren för aktuella publikationer ofta är ideella föreningar som saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt har det stor ekonomisk betydelse för föreningen om den kan anlita någon som anses som framställare enligt ML. Det kan därför finnas ett ekonomiskt incitament att organisera utgivningen av publikationen på sådant sätt att kostnaderna faktureras av en sådan framställare. Företag som utför tjänster vid produktionen av publikationen men som saknar möjlighet att själv utföra ett tekniskt-fysiskt moment vid framställningen av publikationen och således måste ta ut mervärdesskatt kan därmed missgynnas av skattereglerna. En effekt av denna skillnad i den skattemässiga behandlingen kan bli att utgivaren inte anser sig kunna anlita företag som i övrigt erbjuder den mest lämpliga tjänsten.

Av förarbetena (prop. 1968:137 s. 33-34, BeU1968:45 s. 86) till regeln framgår att skälet till att framställningstjänster inte beskattas och samtidigt har bibehållen avdragsrätt är att utgivare som saknar avdragsrätt inte skall belastas med kostnaden för mervärdesskatt. Finansdepartementet anser att med nuvarande tillämpning så uppfylls inte syftet bakom denna regel. Situationen är därför inte tillfredsställande. De problem som har framkommit motiverar enligt Finansdepartementets bedömning att regeln snarast justeras.

Såsom påpekats tidigare bör det i sammanhanget noteras att bestämmelserna i 3 kap. 13–14 och 16–19 §§ redan är föremål för översyn.

Mot bakgrund av Momsutredningens kommande förslag är det lämpligt att endast vissa justeringar görs i den aktuella bestämmelsen i 3 kap. 19 §.

4.5 Överväganden

Nuvarande lagtekniska lösning bygger på att den som tillhandahåller tjänsten har en viss funktion. Han skall vara ”framställare” av tidskriften. Med framställare har vid lagens tillämpning ansetts vara någon som tekniskt-fysiskt utför framställningstjänster. Tryckerier och bokbinderier har därför uppfyllt kraven. Vid lagens tillkomst gick det att tydligare urskilja en framställare som tillhandahöll utgivaren alla aktuella framställningstjänster. Tekniken för framställning av publikationer har även förändrats över tiden. Även sättet att producera en tidskrift har genomgått stora förändringar. Numera utför tryckeriet inte alltid själv hela framställningsprocessen inklusive kringtjänster. Istället finns det många aktörer som var och en kan tillhandahålla utgivaren tjänster som kan anses ingå i framställningen av publikationen.

Det är också vanligt att det finns någon annan än den tekniskt-fysiska framställaren som mot ersättning åtar sig att framställa publikationen på annat sätt än rent trycktekniskt. Dessa aktörer betecknas fortsättningsvis som ”framställningssamordnare” (denna term avses motsvara ”spindlar” och aktörer med motsvarande funktion). Framställningssamordnarens roll kan vara att administrera framtagandet av en publikation. Praktiskt kan

det ske genom att han utför vissa tjänster själv och uppdrar åt andra att utföra vissa andra tjänster för att slutligen tillhandahålla utgivaren resultatet av de utförda tjänsterna samlat. Framställningssamordnaren kan utföra delar av den teknisk-fysiska framställningen likaväl som han kan låta någon annan utföra den. Även om en utgivare anlitar en framställningssamordnare torde detta inte utesluta att utgivaren för någon speciell tjänst även kan behöva anlita ytterligare någon vid framställningen av publikationen.

Följande förutsättningar bör ligga till grund för de vidare övervägandena. En tillämpning av reglerna skall inte medföra att utgivaren indirekt får kostnader för mervärdesskatt vid framställning av denna typ av publikationer. Syftet måste också vara att reglerna skall vara konkurrensneutrala. Skattefriheten skall således inte vara beroende av vem som tillhandahåller tjänsten. Vidare skall de tjänster som i dag utgör framställnings- och kringtjänster, även fortsättningsvis omfattas av undantaget.

Även om den lagändring som företas enbart utgör en mindre justering och är avsedd att återställa tidigare tillämpning är det uppenbart att det inte finns någon lagteknisk lösning som är helt okomplicerad. Det kan noteras att frågan om framställningstjänster varit föremål för ett flertal analyser i tidigare propositioner och utredningar. Nedan analyseras några alternativ till lösningar på nuvarande problem.

Alternativ A

Ett alternativ är att utvidga kretsen av subjekt som kan tillhandahålla framställnings- och kringtjänster skattefritt till att omfatta inte bara framställaren utan även framställningssamordnaren. Fördelen med denna lösning blir att kretsen av subjekt som kan tillhandahålla tjänsterna skattefritt vidgas på sådant sätt att de aktuella problemen begränsas. En framställningssamordnares omsättning till utgivaren skulle omfattas av undantaget i 3 kap. 19 § ML i detta fall även om han inte skulle utföra någon teknisk framställningstjänst. Utgivaren kan då undvika mervärdesskattebelastning oavsett om han ger uppdraget att framställa publikationen till en framställare (teknisk-fysisk framställare) eller en framställningssamordnare. Även om en sådan förändring måste uppfattas som en förbättring för utgivaren jämfört med dagens situation kan utgivaren fortfarande anse att det är en begränsning att han måste anlita en viss typ av företag för att inte drabbas av mervärdesskatt. En annan nackdel med denna lösning är att det kan uppstå svårigheter att definiera begreppet framställningssamordnare. En fördel med detta alternativ är att lösningen medför ett begränsat ingrepp i lagstiftningen.

Alternativ B

Ett annat alternativ som kan övervägas är att reglerna ändras på sådant sätt att omsättning av framställnings- och kringtjänster till en utgivare skall undantas från beskattning generellt utan krav på att den som omsätter tjänsten skall ha viss status, t.ex. som framställare eller framställningssamordnare.

En sådan ordning är ett uttryck för den allmänna principen om konkurrensneutralitet inom mervärdesskatteområdet genom att samma

slags tillhandahållanden beskattas på samma sätt oavsett vem som utför tillhandahållandet.

För utgivaren måste denna lösning anses som mest fördelaktig. Oavsett vem utgivaren anlitar kommer inte någon mervärdesskatt tas ut vid omsättningen till utgivaren. En nackdel med denna lösning är att den som tillhandahåller tjänsten till utgivaren måste känna till om publikationen omfattas av skattefrihet enligt 3 kap. 13 och 14 §§. Av rättsfall på området framgår det att det inte alltid är självklart vilken status en viss publikation har i detta avseende.

Den som utför tjänsten måste också veta vilka tjänster som mervärdesskatterättsligt kan anses utgöra framställnings- och kringtjänster. I och för sig är det samma situation i dag men skillnaden är dock att antalet aktörer som skattefritt skulle kunna omsätta framställningstjänster direkt till utgivaren skulle öka. Om framställningstjänster inklusive ett antal kringtjänster faktureras från tryckeriet kan man vidare lättare se att dessa tjänster ingår som en framställnings- eller kringtjänst. Avsikten skulle inte vara att förändra tillämpningsområdet men om tjänsterna tillhandahålls separat från olika företag utan inbördes samordning kan det vara svårare att bedöma i vad mån tjänsten utgör en framställnings- eller kringtjänst för den skattefria publikationen.

Om uppdragstagaren gör en felaktig bedömning avseende tidskriftens mervärdesskatterättsliga status eller den tjänst han utför torde han vid en revision vara tvungen att redovisa den utgående mervärdesskatten utan att ha möjlighet att kompensera sig av utgivaren. Att uppdragstagaren på detta sätt måste göra en prövning av skattepliktsfrågan måste ses som en nackdel. Möjligen kan denna situation hanteras genom de avtal som sluts mellan utgivaren och den som omsätter tjänsten.

I prop. 1983/84:189 s. 12-13 (Proposition om ändring i lagen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.) diskuteras alternativet att införa en sådan ordning.

”Några remissinstanser har framhållit att dessa kringtjänster bör vara skattefria oavsett om de utförs av tryckeriet eller ej. Den tekniska utvecklingen har såsom framhållits inneburit att fler och fler moment görs integrerat eller i omedelbar anslutning till tryckningen. Den av utredningen förordade utvidgningen bör såsom framhållits av utredningen också underlätta tillämpningen. Däremot torde det uppstå avsevärda tillämpningsproblem om man i ML generellt undantog dessa tjänster oavsett vem som utför dem. Några sådana problem uppkommer däremot inte om skattefriheten begränsas till att omfatta tryckeriets hela åtagande med tidskriften.”

Alternativ C

Ett tredje alternativ vore att omsättning av framställnings- och kringtjänster gjordes generellt skattepliktig och att utgivarens mervärdesskattebelastning elimineras genom att utgivaren ges rätt att erhålla ett bidrag som motsvarar den erlagda skatten. Fördelen med denna lösning är att det mervärdesskatterättsligt skulle sakna betydelse hur uppdragstagarna är organiserade och vem de utför tjänsterna åt. Mervärdesskatt skall alltid tas ut. En generell nackdel med en rätt till kompensation för mervärdesskatten är att utgivaren först måste betala fakturan inklusive mervärdesskatt för att sedan i ett separat förfarande få ett bidrag som täcker mervärdesskatten. För de utgivare som i nuläget

inte belastas med någon mervärdesskatt för dessa tjänster kan förslaget upplevas som en försämring ur såväl ekonomisk som administrativ synvinkel. Ytterligare en nackdel är att det uppstår administrativa uppgifter, såsom att betala ut och kontrollera rätten till bidraget. Av prop. 1983/84:189 s. 12-13 framgår att även denna lösning varit föremål för diskussioner. Presstödsnämnden var då aktuell att hantera bidraget.

”Enligt 8 § 6) lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) är periodiska personaltidningar, periodiska medlemsblad och organisationstidskrifter under vissa angivna förutsättningar undantagna från mervärdeskatt. Mervärdeskatteutredningen som fått i uppdrag att pröva frågan om en avveckling av detta undantag, har föreslagit att undantaget upphävs. I en särskild förordning bör enligt utredningen tas in regler om kompensation för mervärdeskatt för medlemsblad och organisationstidskrifter för att inte utgivarna skall drabbas av någon kostnadsökning. Om förslaget genomförs underlättas enligt utredningen skatteadministrationens arbete och tryckeriernas svårigheter med klassificering av de olika tidskrifterna minskar. Stödet föreslås administrerat av presstödsnämnden.

Företrädare för skatteförvaltningen har vid remissbehandlingen tillstyrkt att ML ändras. I det närmaste samtliga remissinstanser har bestämt avstyrkt ett genomförande av förslaget. Dessa har pekat på att negativa effekter uppstår i form av en kraftigt ökad statlig administration och ökade kostnader hos utgivarna och på avsaknaden av positiva effekter. Företrädare för tryckerierna har bestämt förnekat att det nuvarande undantaget inneburit tillämpningssvårigheter.

Remissutfallet visar enligt min mening att det nuvarande undantaget, som gällt sedan mervärdeskatten infördes 1969, numera inte torde orsaka några särskilda tillämpningssvårigheter. Jag har därför inte funnit anledning att föreslå någon ändring av det nu gällande systemet för stöd till aktuella tidskrifter.”

Alternativ D

Ett fjärde alternativ är att knyta omsättningen av framställningstjänsterna till den omsättning som utgivaren gör av publikationen till medlemmar, anställda eller annan. Rätten till avdrag för ingående skatt skulle därmed uppkomma hos utgivaren istället för hos framställaren. Med detta alternativ skulle alla som tillhandahåller utgivaren framställnings- och kringtjänster ta ut mervärdesskatt av utgivaren. Utgivaren skulle då i en egen mervärdesskattedeklaration kunna yrka återbetalning av ingående mervärdesskatt. Fördelen med denna lösning liksom alternativ C är att uppdragstagarna alltid skall ta ut gällande skattesats av kunden och således slipper göra en egen skattepliktsbedömning. En nackdel med lösningen är dock att utgivaren måste vara registrerad till mervärdesskatt. För utgivare som inte är registrerade till mervärdesskatt, såsom ofta är fallet med ideella föreningar, kan detta upplevas som betungande. Det kan också ifrågasättas om alternativet är förutsett av den skrivning som finns i anslutningsfördraget.

4.6 Förslag till ändring

<p>Promemorians förslag: Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML avseende framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter och tjänster i samband därmed utvidgas till att även omfatta tjänster tillhandahållna av annan än den tekniske framställaren.</p>
--

Skälen för promemorians förslag: Inget av de alternativ som redovisades i föregående avsnitt är invändningsfria. Alternativ A (undantaget utvidgas till att även omfatta framställningssamordnarens omsättning) kan vara för begränsat och därför lämna vissa problem olösta. Alternativ B (framställnings- och kringtjänster skattefria oavsett tillhandahållare) kan vara svårt att kontrollera och medför även vissa risker för den som utför uppdragen att göra en felaktig skattepliktsbedömning. Både alternativ C (utgivaren betalar den ingående mervärdesskatten men kompenseras genom bidrag) och D (återbetalningsrätt inom mervärdesskattesystemet införs för utgivaren) kan medföra att utgivarna får ett större administrativt arbete.

Vid en sammanvägning av argumenten anser Finansdepartementet att även om alternativ C och D har fördelar är det svårt att motivera att en sådan omfattande förändring av reglerna görs när Momsutredningen senare under året beräknas lämna förslag inom området. Vid valet mellan alternativ A och B anser Finansdepartementet att enbart alternativ B uppfyller syftet bakom lagändringen. Som tidigare angetts är syftet med lagändringen att utgivaren inte skall belastas med mervärdesskatt vid framställning av denna typ av publikationer och att skattesituationen inte skall styras av vem som tillhandahåller tjänsten.

Mot bakgrund av detta resonemang föreslås således att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML avseende framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter och tjänster i samband därmed utvidgas till att även omfatta tjänster tillhandahållna av annan än den tekniske framställaren. I syfte att förhindra att utgivaren indirekt får kostnader för mervärdesskatt vid framställningen föreslås vidare att även samordning av tjänster som är nödvändiga för att framställa publikationen undantas från beskattning. Med samordning i detta avseende förstås bl.a. det administrativa arbete en framställningssamordnare utför när underentreprenörer anlitas för att tekniskt färdigställa publikationen

Omsättning av tjänster till utgivaren avseende framställning av periodiska medlemsblad, personaltidningar och organisationstidskrifter, tjänster som har samband med denna framställning (kringtjänster) eller tjänster som avser samordning av framställningstjänster eller kringtjänster eller av framställnings- och kringtjänster skall således omfattas av undantaget från skatteplikt. Undantaget föreslås gälla oberoende av vem som omsätter tjänsten till utgivaren. För skattefrihet saknas således nuvarande krav på att uppdragstagaren skall omsätta en framställningstjänst (t.ex. tryckning) för att överhuvudtaget omfattas av bestämmelsen. Även den som enbart omsätter en kringtjänst kommer därför att kunna omsätta tjänsten skattefritt till utgivaren. För det fall utgivaren anlitar ett tryckeri, en framställningssamordnare eller annan för att framställa publikationen kommer de framställnings-, kring- och samordningstjänster som dessa företag utför att undantas från beskattning med avdragsrätt för ingående skatt.

Om tjänsterna omsätts till någon annan än utgivaren måste mervärdesskatt tas ut enligt vanliga regler. Ett tryckeri kan t.ex. utföra en framställningstjänst på uppdrag av en framställningssamordnare. Den mervärdesskatt som tryckeriet tar ut av framställningssamordnaren kan dock framställningssamordnaren dra av som ingående mervärdesskatt när

han i sin tur omsätter tjänster till utgivaren. På detta sätt uppstår inte någon mervärdesskattebelastning för utgivaren. Denna ordning torde även tillämpas i dag i de fall framställaren vid utförande av uppdraget anlitat underentreprenörer och sedan fakturerar utgivaren.

Den stora skillnaden mot dagens lagstiftning blir att fler företag kommer att kunna omsätta aktuella tjänster skattefritt till utgivaren. En positiv effekt av denna förändring är att utgivaren kan anlita det företag som denne anser passar bäst för uppgiften utan att behöva beakta skillnader i mervärdesskattehänseende. Konkurrenssnedvridningar och incitament att organisera utgivningen på visst sätt beroende på mervärdesskattekonsekvenser bör således bortfalla. Med detta förslag kan de problem som redovisats i de till Finansdepartementet ingivna ärendena (se avsnitt 4.4) anses ha fått sin lösning.

Finansdepartementet är dock medvetet om att eftersom förslaget avser att reglera tekniskt komplicerade förhållanden kan det efter bl.a. synpunkter från remissinstanserna bli aktuellt att justera konkreta avgränsningar i förslaget.

Vid Sveriges anslutning till EG medgavs Sverige skattebefrielse med återbetalning av skatt som tagits ut i tidigare led vid framställning av vissa tidskrifter (se bestämmelsens lydelse under avsnitt 4.3). Genom förslaget i denna promemoria uppnås åter effekten att framställning av publikationer undantas från beskattning. En utgivare kan därmed få en tidskrift framställd utan skattebelastning i enlighet med vad som var avsett vid tidpunkten för anslutningsfördraget.

Någon ytterligare EG-rättslig analys av reglerna i ML jämfört med sjätte direktivet och Sveriges anslutningsfördrag görs inte i detta sammanhang. Avsikten är såsom redogjorts för tidigare att Momsutredningen under hösten 2002 skall lägga fram ett betänkande där bl.a. frågor om ML:s regler om periodiska publikationer ingår i ett större sammanhang.

Förslaget föranleder en förändrad lydelse av 3 kap. 19 § första stycket 2 ML.

5 Förmedling i vissa fall

5.1 Gällande rätt

Enligt 5 kap. 6 § andra stycket ML omfattas förmedling av sådana tjänster som anges i första stycket av bestämmelserna om beskattningsland i 8 §. Första stycket gäller beskattningsland för kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning, utbildning, vetenskap och liknande verksamhet, omhändertagande, lastning och lossning av gods som tillhandahålls som ett led i en varutransport samt värdering och arbeten på vissa varor som är lös egendom. Bestämmelsen motsvarar artikel 9.2 c i sjätte direktivet. I 8 § första stycket anges att för andra tjänster än sådana som anges i 4–6 a eller 7 a § eller för det fall 7 § inte är tillämplig skall omsättningen anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från

vilket tjänsterna tillhandahålls. Vidare anges att om tjänsterna inte tillhandahålls från ett sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, är de omsatta inom landet om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Bestämmelsen motsvaras av artikel 9.1 i sjätte direktivet.

I artikel 28b E.3 första stycket i sjätte direktivet anges att platsen för tillhandahållande av tjänster som utförs av mellanhänder i andra personers namn och för deras räkning, i andra fall än som avses i punkt 1 eller 2 eller i artikel 9.2 e med avvikelse från artikel 9.1, skall vara den plats där den bakomliggande transaktionen sker. Vidare anges i andra stycket att om kunden är registrerad för mervärdesskatt i annan medlemsstat skall platsen för detta tillhandahållande anses ligga inom den medlemsstat som för kunden utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket mellanmannen utförde tjänsten åt honom.

5.2 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Förmedling av sådana tjänster som avses i 5 kap. 6 § första stycket ML skall som huvudregel anses omsatta i det land där den bakomliggande tjänsten utförs.

Skälen för promemorians förslag: Konsekvensen av att nuvarande 5 kap. 6 § andra stycket ML hänvisar till bestämmelserna i 8 § samma kapitel är att bedömningen av om förmedlingstjänsten omsatts inom landet eller utomlands görs med beaktande av förmedlarens etableringsställe och bosättning.

Enligt artikel 28b E.3 skall som huvudregel platsen för tillhandahållandet i dessa situationer istället bestämmas utifrån var den bakomliggande transaktionen utförs.

I syfte att uppnå en harmonisering av reglerna om förmedling av tjänster till sjätte direktivet i de aktuella fallen föreslås att hänvisningen i 5 kap. 6 § andra stycket ML till 8 § samma kapitel slopas och att också hänvisningen i 5 kap. 7 a § till 5 kap. 6 § slopas. Genom åtgärderna kommer reglerna om förmedling i 5 kap. 7 a § ML gälla i dessa situationer. Enligt denna bestämmelse som motsvarar direktivets artikel 28b E.3 skall förmedlingstjänster anses omsatta i Sverige om den bakomliggande tjänsten omsätts i Sverige eller om den omsätts i annat land men förvärvet av förmedlingstjänsten görs av någon som är registrerad här i landet med angivande av hans registreringsnummer.

6 Omsättningsland för försäkringstjänster

6.1 Riksskatteverkets framställning

Riksskatteverket föreslår i sin framställning att bestämmelsen i 5 kap. 7 § andra stycket 6 ML justeras så att den även omfattar försäkringstjänster samt återförsäkringstjänster.

6.2 EG:s regler

Regler för bestämmande av omsättningsland för tjänster finns i artikel 9 i det sjätte direktivet. Huvudregeln i artikel 9.1 anger att platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. Denna bestämmelse motsvaras i den svenska lagstiftningen av 5 kap. 8 § ML. I artikel 9.2 i direktivet räknas vissa tjänster upp som inte följer huvudregeln. I artikel 9.2 e anges att platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade inom gemenskapen men inte i samma land som leverantören, i vissa angivna fall skall anses vara där kunden har etablerat sin rörelse, eller har fast driftställe åt vilken tjänsten tillhandahållits eller, i de fall där detta saknas, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas. Av den uppräknade som följer framgår av den femte strecksatsen att bland de tjänster som omfattas av denna bestämmelse ingår bank-, finansierings- och försäkringstjänster, däribland återförsäkring, med undantag för uthyrning av bankfack. Artikel 9.2 e motsvaras i svensk rätt av 5 kap. 7 § ML.

6.3 Reglerna i ML

Vissa särskilt uppräknade tjänster som tillhandahålls från ett annat land (EG-land eller land utanför EG) är omsatta inom landet om förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här, 5 kap. 7 § första stycket 1 ML. Sådana tjänster anses omsatta inom landet också när tjänsten tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är näringsidkare. Det gäller dock endast om förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, 5 kap. 7 § första stycket 2 ML.

I 5 kap. 7 § andra stycket ML räknas upp vilka tjänster som omfattas av bestämmelserna i det första stycket. Av punkten 6 i det andra stycket av paragrafen framgår att bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen omfattas av reglerna. I dessa fall är det således förvärvarens anknytning som avgör omsättningsland.

För de tjänster som inte särskilt uppräknas i 5 kap. 4–6 a §§ eller 7 a § ML eller om 5 kap. 7 § ML inte är tillämplig skall omsättningsland i stället bestämmas i enlighet med reglerna i 5 kap. 8 § ML. Enligt dessa bestämmelser anses en tjänst omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls. I det fall tjänsterna inte tillhandahålls från ett sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, anses tjänsterna omsatta inom landet om tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

6.4 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Reglerna i 5 kap. 7 § ML ändras så att det framgår att omsättningsland för försäkringstjänster, däribland återförsäkringstjänster, skall vara den plats där kunden är etablerad.

Skälen för promemorians förslag: Vid en jämförelse mellan bestämmelserna i det sjätte direktivet och ML framgår att omsättningsland för försäkringstjänster inte är reglerat på samma sätt. Enligt sjätte direktivet skall omsättningsland för försäkringstjänster, däribland återförsäkring, vara den plats där kunden har sin anknytning. Försäkringstjänster finns inte särskilt nämnt i 5 kap. 7 § ML vilket har tolkats som att omsättningsland för dessa tjänster skall bestämmas enligt 5 kap. 8 § ML. Det innebär att enligt svensk rätt skall omsättningsland för sådana tjänster vara den plats där leverantören har sin anknytning. En sådan tolkning är inte i enlighet med reglerna i det sjätte direktivet. Enligt 3 kap. 10 § ML (artikel 13 B.a i sjätte direktivet) är försäkrings- och återförsäkringstjänster undantagna från skatteplikt. Även för dessa tjänster kan det dock finnas behov av att fastställa omsättningslandet. Bestämmelsen i 5 kap. 7 § ML föreslås därför ändrad så att det klart framgår att bestämmelsen även omfattar försäkringstjänster, inklusive återförsäkringstransaktioner.

7 Tillfälligt registrerade personbilar och motorcyklar

7.1 Riksskatteverkets framställning

Riksskatteverket har yrkat att bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML skall upphävas, alternativt att bestämmelsen skall ändras så att det klart framgår att den endast är tillämplig om ett fordon förs ut till ett land utanför EG. Som skäl för sitt yrkande har verket uppgett att bestämmelsen kan medföra problem av rättslig och kontrollmässig art samt att den kan antas sakna stöd i EG-rätten.

7.2 Gällande rätt

I 5 kap. 9 § första stycket 7 stadgas att en omsättning av personbilar eller motorcyklar som vid leveransen är tillfälligt registrerade enligt 23 § första stycket 1, 2 eller 3 lagen (2001:558) om vägtrafikregister skall anses som en omsättning utomlands. Sådan omsättning skall således inte beläggas med svensk mervärdesskatt vid omsättningen. Fram till den 1 oktober 2001 gällde detta istället personbilar eller motorcyklar som var införda i exportvagnförteckning. Ändringen skedde i samband med att det tillskapades en ny lag om vägtrafikregister, i vilken bestämmelser som tidigare funnits i en mängd lagar inom trafikregisterområdet fördes samman. Skattefriheten för fordon som är tillfälligt registrerade gäller oavsett om fordonet skall stadigvarande brukas i ett land utanför EG eller

i ett EG-land. Detta var fallet även i fråga om fordon som var införda i exportvagnförteckning.

Enligt den tidigare exportvagnskungörelsen (1964:39) kunde den som inte hade sitt egentliga hemvist i Sverige men som här förvärvade en personbil eller en motorcykel, som han ämnade föra ut ur landet, tillfälligt få bruka fordonet i Sverige utan att det var registrerat enligt bilregisterkungörelsen. Förutsättningen för detta var att fordonet var infört i en s.k. exportvagnsförteckning och var försett med särskilda exportvagnskyltar. Förfarandet var avsett att underlätta för personer som inte hade sitt egentliga hemvist i Sverige att köpa ett fordon tull- och skattefritt i Sverige och föra det med sig hem (se prop. 2000/01:95 s. 67 f.).

Bestämmelserna om tillfällig registrering enligt 23 § första stycket 1, 2 och 3 i lagen om vägtrafikregister motsvarar vad som tidigare kunde införas i en exportvagnsförteckning, med den skillnaden att punkten 1 även omfattar fordon som inte är nya. Tillfällig registrering får enligt denna bestämmelse meddelas för ett fordon som inte skall registreras för att stadigvarande brukas i Sverige om sökanden inte har sitt egentliga hemvist i landet men här förvärvar ett fordon. Om det är fråga om ett fordon som inte är nytt gäller den tillfälliga registreringen endast under en månad, i annat fall gäller den under tolv månader. Med nytt fordon avses enligt 21 § andra stycket lagen om vägtrafikregister ett fordon som inte är, har varit eller bort vara registrerat här i landet annat än i förening med avställning. Tillfällig registrering får också meddelas om sökanden har sitt egentliga hemvist i landet och här förvärvar ett nytt fordon men avser att flytta från landet inom tre månader från den dag då den tillfälliga registreringen meddelas. Slutligen får enligt dessa bestämmelser tillfällig registrering meddelas om sökanden är en svensk utlandsmyndighet som här förvärvar ett nytt fordon som skall brukas utanför landet. Registreringen gäller även för de två sistnämnda fallen under tolv månader.

Regleringen motsvarande den i 5 kap. 9 § första stycket 7 infördes redan 1974 i lagen (1968:430) om mervärdeskatt, GML (prop. 1974:180, SFS 1974:986). Dessförinnan fanns specialregleringen om skattefriheten i exportvagnskungörelsen. Ett krav för att fordonet skulle kunna införas i exportvagnsförteckning var att det levererades i frihamn. Enligt punkt 4 av anvisningarna till 2 § GML räknades en leverans av vara i frihamn som export. Kravet på att fordonet skulle levereras i frihamn uppfattades av bilindustrin och bilgrossistföreningen som mycket betungande och kostnadskrävande. Departementschefen ansåg att kravet främst var betingat av kontrollskäl men att det trots detta inte hade något större värde ur kontrollsynpunkt. Han påtalade i propositionen 1974:180 att den kontroll av bilarnas identitet som kunde behöva göras lika väl kunde göras i anslutning till att frågan om införande i exportvagnsförteckningen prövades. I samma proposition föreslogs att prövningen av ansökan om att fordonet skulle föras in i exportvagnsförteckningen skulle överflyttas från länsstyrelsen till tullmyndigheterna. Dessa myndigheter fick också i uppdrag att vidta lämpliga kontrollåtgärder. I samband med att exportvagnsförteckningen ersattes av tillfällig registrering 2001 flyttades ansvaret för registreringen från Tullverket till Vägverket.

I ML finns, förutom regeln i 5 kap. 9 § första stycket 7, andra bestämmelser som ger till resultat att försäljning av bilar som förs ut ur landet till ett annat EG-land skattebefrias. Av 3 kap. 30 a § andra stycket ML framgår att en omsättning av nya transportmedel skall undantas från beskattning om fordonet transporteras av säljaren eller köparen från Sverige till ett annat EG-land. Detta gäller även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt. Denna bestämmelse kräver inte att det nya transportmedlet skall vara tillfälligt registrerat för att bli tillämplig. Undantaget i 3 kap. 30 a § är motiverat av att beskattningen av nya transportmedel vid handeln mellan EG-länder, avser det gemenskapsinterna förvärvet och inte omsättningen, jfr 2 a kap. 3 § ML och 28a 1.b i sjätte direktivet. Med nytt transportmedel förstås enligt 1 kap. 13 a § ML bl.a. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer. Denna definition av vad som är ett nytt transportmedel är harmoniserad inom EG och finns i artikel 28a 2 i det sjätte direktivet.

Det främsta skälet till varför det finns en gemenskapsrättslig definition av begreppet ”nytt transportmedel” är att det skall gå att fastställa i vilken medlemsstat beskattningen av förvärvet skall anses ske. Om inte transportmedlet uppfyller kriterierna för att vara nytt skall beskattningen ske i den medlemsstat där försäljningen äger rum oavsett om fordonet efter försäljningen transporteras ut ur denna medlemsstat till en annan medlemsstat. Den gemensamma definitionen är avsedd att säkerställa att inte situationer av dubbelbeskattning eller utebliven beskattning uppkommer.

När det gäller export (dvs. leverans till en plats utanför EG) av bilar och motorcyklar kan omsättningen även omfattas av de allmänna bestämmelserna om export i 5 kap. 9 § första stycket 1, 2, 3 och 9. Enligt dessa bestämmelser anses en vara omsatt utomlands (dvs. den beskattas inte i Sverige) om säljaren levererar varan till en plats utanför EG, eller en speditör eller fraktförare för ut varan direkt till en sådan plats. Detta gäller också om en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG. Om köparen är en fysisk person, som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EG-land gäller skattefriheten under vissa förutsättningar, bl.a. skall utförseln ha skett inom tre månader från leveransen. Dessa regler motsvaras av artiklarna 15.1 och 15.2 i sjätte direktivet.

7.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Den skattefrihet som kan uppkomma då personbilar och motorcyklar förs ut ur Sverige skall inte längre vara beroende av att fordonet är tillfälligt registrerat enligt lagen om vägtrafikregister. Skattefriheten vid export av sådana fordon skall bedömas enligt samma grunder som gäller för andra varor som förs ut. Vid gemenskapshandeln skall de allmänna reglerna för handel med transportmedel tillämpas.

Skälen för promemorians förslag: Riksskatteverket har pekat på vissa problem som regleringen i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML kan ge upphov till. Verket har också vid en EG-rättslig analys funnit att regeln saknar direkt motsvarighet i sjätte direktivet.

Regeln i 5 kap. 9 § första stycket 7 ML kan, som ovan nämnts, omfatta även personbilar och motorcyklar som skall föras ut till annat EG-land. Vid gemenskapshandeln har införts definitioner och en särskild beskattningsordning som styr i vilket land personbilar och motorcyklar skall beskattas, jfr. 1 kap. 13 a §, 2 a kap. 3 § och 3 kap. 30 a § andra stycket ML. Definitionen av nytt transportmedel överensstämmer inte med reglerna i lagen om vägtrafikregister av vad som tillfälligt får registreras. Dubbelregleringen kan ge upphov till särskilda problem vid gemenskapshandeln. Riksskatteverket har gett följande exempel. En person som har sitt egentliga hemvist i ett annat EG-land än Sverige kan här förvärva en bil och få den tillfälligt registrerad. Vid tillämpning av bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 7 skall mervärdesskatt inte tas ut vid försäljningen. Bilen kan därefter, om den är ny, köras i Sverige under ett år för att därefter föras ut till det andra EG-landet. När bilen anländer till det andra EG-landet är den per definition inte längre ett nytt transportmedel och en situation av utebliven beskattning kan därför uppkomma. Detsamma gäller de fall då bilen redan vid inköpet är en begagnad bil som tillfälligt registreras. I båda dessa fall borde beskattning ha skett i Sverige.

När det härefter gäller bestämmelsens tillämpning på fordon som förs ut till ett annat land än ett EG-land (export) kan konstateras att det även här är fråga om fall som skulle kunna täckas av andra bestämmelser i ML om inte specialregeln i 5 kap. 9 § första stycket 7 funnits. Om en utländsk företagare förvärvar en bil och hämtar den här i landet för direkt utförsel till ett land utanför EG skulle, vid avsaknad av specialregeln, skattefrihet enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 ML gälla. Även då en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG förvärvar ett fordon kan skattefrihet på grund av andra regler uppkomma. I sistnämnda fall gäller de förutsättningar som anges i 5 kap. 9 § första stycket 9. Säljaren måste i detta fall visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EG före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes. Inte förrän köparen kan visa detta uppkommer skattefriheten. I dag gäller denna reglering då sådana fordon förs ut som inte kan bli föremål för tillfällig registrering,

exempelvis lastbilar och bussar. Innan den nya lagen om vägtrafikregister trädde i kraft gällde det även för begagnade bilar. För att säljaren skall kunna hänföra detta till skattefri export och få mervärdesskatten återbetald krävs att fakturan eller jämförlig handling är påstämplad av det tullkontor där fordonet lämnade EG för att föras till tredje land. Exporten anses styrkt först när en s.k. definitiv avregistrering har skett i Sverige. En sådan definitiv avregistrering görs i vägtrafikregistret sedan en tullstämplad handling erhållits, från antingen tullen eller bilägaren, som visar att fordonet förts ut ur Sverige. Fordonets registreringsskyltar ska bifogas denna handling eller ska ha förstörts av Tullverket. (Se Riksskatteverkets handledning för mervärdesskatt 2002, s. 573 f.).

En förutsättning för att 5 kap. 9 § första stycket 9 ML skall gälla är som nämnts att köparen skall vara någon som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EG. Detta kan dock även vara fallet då köparen är svensk eller någon annan som är bosatt inom EG. Eftersom skattefriheten för export bygger på grundtanken att beskattningen skall ske där varan förbrukas och inte där den inköps skall skattefriheten endast träffa de varor som förs ut ur gemenskapen för att förbrukas där. Om någon som är bosatt inom EG skall kunna handla skattefritt krävs därför att denne kan visa att det inköpta skall tas ut till ett land utanför EG och att han avser att bosätta sig eller stadigvarande vistas i sistnämnda land. I Riksskatteverkets skrivelse 990526, Momsfri försäljning till privatpersoner bosatta utanför EG, dnr. 4361-99/110, framgår på vilket sätt denna avsikt kan styrkas.

Av redogörelsen ovan framgår att de fall som 5 kap. 9 § första stycket 7 är avsedda att reglera delvis täcks av andra bestämmelser i ML för det fall regeln slopas. Inte minst mot bakgrund av att regeln synes sakna uttryckligt stöd i sjätte direktivet är det mindre lämpligt att knyta skattefriheten till att förutsättningarna i denna bestämmelse är uppfyllda. Vid gemenskapshandeln är det på grund av de tolkningsproblem som kan uppkomma, direkt olämpligt att ha regler som delvis har samma tillämpningsområde. Kopplingen till registreringen har främst tillkommit av kontrollskäl. Emellertid har framkommit att det just är denna koppling som kan leda till att skatteundandraganden uppkommer. Något bärande skäl till varför personbilar och motorcyklar mervärdesskatterättsligt bör behandlas på annat sätt än andra varor som exporteras har inte framkommit. Bestämmelsen bör därför i sin helhet upphävas. Förslaget innebär bl.a. att det inte längre blir möjligt för en köpare som är bosatt utanför EG att skattefritt få en personbil eller motorcykel levererad här i landet redan innan utförseln till tredje land äger rum. Skatten får istället återbetalas i efterhand enligt det förfarande som beskrivits ovan och som i dag gäller för de transportmedel som inte är tillfälligt registrerade.

8 Arbete på lös egendom m.m.

8.1 Riksskatteverkets framställning

Riksskatteverket har förslagit att bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 ML skall ändras så att den bättre överensstämmer med bestämmelsen i artikel 15.3 i sjätte direktivet. Som skäl för sitt förslag har verket angivit att Regeringsrätten i ett avgörande den 30 mars 2000, RÅ 2000 ref 5, funnit att bestämmelsen även bör omfatta tjänster som avser varor som förvärvats i Sverige och inte endast varor som förts in till Sverige. Målet rörde ett företag som var etablerat utanför EG och som i och utanför Sverige förvärvade olika komponenter till en robot. Roboten sattes samman av ett företag i Sverige. Roboten transporterades därefter ut ur Sverige till ett land utanför EG. Frågan i målet var bl.a. om arbetet skulle anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 11 § 3 ML och således inte beskattas i Sverige. Regeringsrätten fann att ordalydelsen i bestämmelsen inte omfattade de komponenter som förvärvats i Sverige. Rätten ansåg dock att bestämmelsen i artikel 15.3 i sjätte direktivet omfattade även sådana förvärv och att den skulle tillämpas med direkt effekt.

8.2 Gällande rätt

I ML finns bestämmelser avseende arbete på lös egendom införda i kapitlen 2 a och 5. Om någon utför arbete på lös egendom på uppdrag av någon annan skall det anses som ett tillhandahållande av en tjänst. Denna tjänst skall, enligt huvudregeln i 5 kap. 6 §, anses omsatt i Sverige om den utförs i Sverige oavsett var den som beställer tjänsten är etablerad (jfr. artikel 9.2 c i sjätte direktivet). Om emellertid varorna sedan tjänsten utförts transporteras ut ur landet och förvärvet av tjänsten görs under angivande av ett registreringsnummer för beställaren i ett annat EG-land skall den enligt 5 kap. 6 b § första stycket ML inte anses omsatt i Sverige. Någon beskattning av denna tjänst skall således inte ske i Sverige utan i kundens land. Bestämmelsen motsvarar artikel 28b F i sjätte direktivet. Om beställaren i annat EG-land har överfört varor från sin verksamhet i annat EG-land till Sverige för att arbete skall utföras på varorna här skall inte heller överföringen beskattas enligt 2 a kap. 7 § andra stycket 2 ML under förutsättning att varorna transporteras ut härifrån. Bestämmelsen motsvarar artikel 28a 5 b andra stycket, femte strecksatsen, i sjätte direktivet.

Enligt artikel 15.3 i direktivet skall inte heller beskattning av arbetet på varorna ske om varorna efter det att arbetet har utförts förs ut ur EG. En förutsättning för detta är att beställaren inte är etablerad i Sverige och att transporten sker av denne eller av den som utfört tjänsten. Det skall också vara fråga om arbete på varor som har köpts eller importerats i syfte att arbete skall utföras på dem inom EG. Den bestämmelse som närmast motsvarar bestämmelsen i artikel 15.3 finns intagen i 5 kap. 11 § 3 ML. Sistnämnda bestämmelse stadgar att alla tjänster avseende varor utom uthyrning skall anses omsatta utomlands, om varorna förts in i landet endast för tjänsten i fråga för att därefter föras ut ur landet till en plats utanför EG.

I ML finns slutligen i 5 kap. 11 § 4 en annan bestämmelse som avser arbete på lös egendom. Genom denna bestämmelse föreskrivs att reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är skattskyldig för omsättningen, och som görs inom ramen för ett garantiåtagande som denne gjort skall anses omsatt utomlands.

En bestämmelse motsvarande den som nu finns i 5 kap. 11 § 3 ML infördes redan 1968 i 11 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, GML. Genom denna lag infördes mervärdesskatten som ersättning för den allmänna varuskatten. I 10 § 1 samma lag stadgades att en tjänst skulle vara skattepliktig om den avsåg en skattepliktig vara och innefattade tillverkning på beställning, uthyrning, servering, formgivning, montering, reparation, kontroll, analys, underhåll, ändring eller rengöring. Enligt 11 § 1 undantogs dock denna tjänst om den avsåg vara som infördes till landet endast för tjänsteprestationen i fråga för att därefter åter föras ut ur landet av den som ombesörjt prestationen.

Skattskyldig för den allmänna varuskatten var endast den som inom landet omsatte eller till landet införde skattepliktiga varor och tjänster och endast då omsättningen skedde till slutliga förbrukare. En stor skillnad mellan varuskatten och mervärdesskatten var således att det för den allmänna varuskatten inte krävdes någon särskild reglering för avdragsrätt för ingående skatt. I det nya mervärdesskattesystemet knöts avdragsrätten till skattskyldigheten. Skattskyldig var den som omsatte skattepliktiga varor eller tjänster inom landet i yrkesmässig verksamhet (s.k. faktisk skattskyldighet). I samband härmed föreskrevs dock att även exportföretagen och sådana företag som omsatte vissa från skatteplikt undantagna varor och tjänster skulle anses vara skattskyldiga. Genom detta tillskapades en rätt för dessa företag att få avdrag för ingående skatt även i de fall de tillhandahöll undantagna tjänster, dvs. utan att de skulle betala någon skatt till staten, s.k. teknisk skattskyldighet (prop. 1968:100 s. 94). Detta gällde bl.a. de tjänster som reglerades i 11 § 1 GML. Skälet till regleringen var att exporten inte skulle komma att belastas av mervärdesskatt både i Sverige och i det land där den utländske företagaren var etablerad.

I proposition 1973:163 föreslogs vissa ytterligare ändringar som syftade till att inte kumulativa effekter skulle uppstå för utländska företagare. Bestämmelsen i 10 § 1 GML och därmed området för 11 § 1 GML utvidgades till att omfatta även förmedling, lagring, omhändertagande och förstöring av skattepliktig vara. Reglerna infördes genom SFS 1973:928 och därefter medgavs således avdragsrätt även för dessa tillhandahållanden.

Genom SFS 1973:928 togs också en ny exportliknande bestämmelse in i punkt 4 av anvisningarna till 2 § GML. I bestämmelsen föreskrevs att en reparation eller leverans av en vara skulle anses som export när tillhandahållandet skedde åt en utländsk företagare, som inte var skattskyldig, om det skedde inom ramen för ett garantiåtagande. Motsvarigheten till denna bestämmelse finns i dag införd i 5 kap. 9 § första stycket 8 och 11 § 4 ML. Bestämmelsen i GML föreslogs av mervärdeskattutredningen (Fi 1971:05) i betänkandet Översyn av mervärdeskatten, del 1, Materiella regler. Utredningen konstaterade inledningsvis (s. 20 f.) att vissa tjänster som var omsatta inom landet och som tillhandahölls utländska företagare undantogs från beskattning med

avdragsrätt för ingående skatt. Detta gällde vissa transporttjänster inom landet samt reklam och annonsering. Regleringens syfte var att eliminera de kumulativa effekter som uppstod genom att den utländska företagaren som tillhandahölls tjänsten inte bedrev någon verksamhet i Sverige.

Utredningen anförde vidare. ”Skälet till att de angivna tjänsterna undantagits från skatteplikt är att svenska företagare som tillhandahålls tjänsterna kan göra avdrag för den mervärdeskatt som debiteras, vilket de utländska inte kan. Konkurrenssnedvridning har alltså i princip undanröjts i nämnda fall men kvarstår i andra. Ett närbesläktat förhållande föreligger när utländsk tillverkare lämnar garanti på varor som säljs i Sverige. Det förekommer att reparationer sker enligt garantiåtagandet och att den på reparationen belöpande mervärdeskatten debiteras den utländske tillverkaren. Kostnaden för garantiåtagandet torde normalt ingå i det kalkylerade priset för den sålda varan med ett schablonmässigt bestämt belopp. I vissa fall täcks garantiåtagandet av försäkringsavtal, varvid försäkringspremier belastar varans pris. I den mån utländsk företagare påföres kostnad för garantireparationer med mervärdeskatt uppstår en kumulativ skatteeffekt eftersom varans hela pris redan beskattats.”

Utredningen föreslog således, trots att man ansåg att situationerna torde vara relativt ovanliga, att en bestämmelse skulle införas som innebar att även dessa tillhandahållanden skulle anses vara export och undantas från beskattning. Därigenom blev den som tillhandahöll tjänsten s.k. tekniskt skattskyldig med rätt till avdrag för ingående mervärdeskatt. I betänkandet (s. 31), och även i prop. 1973:163 (s. 39), uttalades att en förutsättning för att undantaget skulle gälla var att reparationen eller motsvarande skulle ske för den utländske företagarens räkning samt faktureras och betalas av denne. Utredningen ansåg att det i flertalet fall torde röra sig om garantireparationer som utförts endast av särskilda godkända företag i Sverige, som står i visst fastare förhållande till den utländske företagaren. Med hänsyn härtill, ansåg utredningen, att det inte borde vara förenat med några svårigheter att avgöra, om den i Sverige tillhandahållna prestationen var skattefri eller ej.

Mervärdeskatteutredningen gjorde vidare i betänkandet Översyn av mervärdeskatten, del IV, exportbegreppet m.m. en allmän översyn av exportbestämmelserna i GML. Utredningens förslag togs upp i propositionen 1979/80:57 (s. 14 ff.) om ändringar i GML och infördes genom SFS 1979:1190. Exportbestämmelserna som tidigare fanns intagna i olika paragrafer och anvisningspunkter i GML fördes ihop i en ny paragraf, 2 a §. I bestämmelsen fördes definitionen av export in, dvs. att med export skulle förstås att en vara levereras eller tjänst tillhandahålls utom landet. Därutöver skulle med export förstås vissa andra tillhandahållanden av varor och tjänster även om dessa tillhandahölls inom landet.

I 2 a § tredje stycket 2 GML fördes den bestämmelse in som tidigare fanns intagen i 11 § 1 GML, nämligen det ovan nämnda undantaget för vissa tjänster avseende varor som förts in till landet för att därefter föras ut igen. Bestämmelsen ändrades i två avseenden. I den nya bestämmelsen föreskrevs att undantaget inte omfattade uthyrning av en till Sverige för detta ändamål särskilt införd vara. Skälet till detta var att utredningen inte ansåg att denna transaktion borde hänföras till export eftersom det

utländska företaget genom uthyrning fick anses bedriva yrkesmässig verksamhet i Sverige och på denna grund var skattskyldig för uthyrningen. Vidare togs kravet, på att den som ombesörjt prestationen åt en utländsk företagare också skulle vara den som ombesörjde transporten ut ur landet, bort ur bestämmelsen. Export skulle gälla även om uppdragsgivaren själv eller någon av honom anlita fraktförare hämtade varan. I första stycket av anvisningarna till 2 a § togs in en bestämmelse som föreskrev att bestämmelsen i 2 a § tredje stycket 2 endast skulle gälla om tjänsten avsåg en verksamhet som uppdragsgivaren bedrev i utlandet och som skulle ha medfört skattskyldighet om den utövats här i Sverige. Begränsningen motiverades med att det skulle vara mycket svårt att avgöra om t.ex. ett privatägt fordon fördes in i landet endast för att repareras (prop. 1979/80:57 s. 15).

Även bestämmelsen avseende garantiåtagandena i punkt 4 av anvisningarna till 2 § GML togs oförändrad in i den nya 2 a § fjärde stycket.

Som tidigare nämnts fördes bestämmelserna i 2 a § tredje stycket 2 och fjärde stycket GML oförändrade in i ML när den tillkom 1994. Bestämmelsen i första stycket av anvisningarna till 2 a § infördes dock inte, se vidare nedan.

I ML infördes också nya regler om återbetalning av ingående mervärdesskatt för utländska företagare. Utredningen om teknisk översyn av mervärdesskattelagen, som låg till grund för nya ML, lämnade 1990 delbetänkandet Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (SOU 1990:67). Utredningen uppgav att den ordning som föreslogs i betänkandet syftade till att utländska företagare, som inte var skattskyldiga till mervärdesskatt i Sverige, skulle ges rätt till återbetalning av mervärdesskatt i princip i motsvarande omfattning som en i Sverige skattskyldig skulle ha haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Ordningen motsvarade det system som EU tillämpar vid återbetalning till företagare i tredje land. Förslaget skulle åstadkomma konkurrensneutralitet mellan inhemska och utländska företagare. Till sitt syfte motsvarade således återbetalningsreglerna i 2 a § GML.

Samma utredning uttalade i sitt slutbetänkande (SOU 1992:6) Ny mervärdesskatt i specialmotiveringen till 5 kap. 13 § (som genom prop. 1993/94:99 motsvaras av 5 kap. 11 §) att åtskilliga av bestämmelserna i 2 a § GML blev överflödiga på grund av att återbetalningsreglerna infördes. Vidare ansågs i vissa fall exportaspekten i 2 a § tillgodosedd genom bestämmelserna som reglerar när en tjänst skall anses vara omsatt utomlands. Slutligen uttalade utredningen att de bestämmelser som saknade motsvarighet i sjätte direktivet inte hade tagits med. Utredningen ansåg att bestämmelserna i 2 a § tredje stycket 2 och fjärde stycket andra meningen GML hade sin motsvarighet i artikel 15.3 i direktivet och behöll bestämmelserna oförändrade (del II, bilaga 1 s. 136). Någon närmare analys av bestämmelsernas innebörd gavs dock inte i betänkandet.

Utredningen ansåg dock (del I s. 62) att den ovan nämnda bestämmelsen i första stycket av anvisningarna till 2 a § inte kunde anses förenlig med sjätte direktivet. En bestämmelse som undantar vissa tjänster från beskattning då kunden är en utländsk uppdragsgivare vars verksamhet skulle ha medfört skattskyldighet om den bedrivits här i

Sverige, men inte då samma tjänster utförs åt någon annan utländsk kund har inte stöd i direktivet, menade utredningen. Någon motsvarande bestämmelse föreslogs därför inte.

Inte heller Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna gjorde i betänkandet Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88), någon analys av bestämmelsernas innebörd. Den enda förändring som föreslogs var att orden ”till en plats utanför EG” lades till i bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3. I författningskommentaren i prop. 1994/95:57 motiverades ändringen med att bestämmelsen efter svenskt inträde i EU endast borde gälla om den aktuella varan förs ut ur Sverige till en plats utanför EU.

8.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Arbeta på lös egendom som förvärvas i Sverige eller förs in hit för att sådant arbete skall utföras skall inte beskattas i Sverige. Detta gäller under förutsättning att egendomen efter det att arbetet utförts transporteras ut till ett land utanför EG av den som tillhandahåller tjänsten eller av kunden, om denne är en utländsk företagare, eller för någonderas räkning. Reparation eller leverans av varor i Sverige åt en utländsk företagare inom ramen för ett garantiåtagande som den utländske företagaren gjort skall beskattas i Sverige. Den mervärdesskatt som den utländske företagaren erlägger till den som reparerat eller levererat varorna skall, om förutsättningarna för detta föreligger, återbetalas efter ansökan hos Riksskatteverket.

Skälen för promemorians förslag: Regleringen i 5 kap. 11 § 3 är till sin karaktär en exportliknande bestämmelse. Exportbeskattningen bygger såväl EG-rättsligt som i svensk lagstiftning på tanken att den som omsätter varor till tredje land inte skall beskattas för detta inom EG, men ändå ges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Den svenska regleringen av exporten skiljer sig i lagtekniskt hänseende från den EG-rättsliga. I svensk rätt anses exporten vara en omsättning utomlands och skall på denna grund inte beskattas i Sverige, medan exporten i den EG-rättsliga regleringen är att anse som en omsättning inom landet som undantas. Effekten av dessa regleringar blir dock densamma. För enkelhets skull används nedan ordet ”undantag” för att beteckna både när det gäller den svenska och den EG-rättsliga regleringen.

Den omständigheten att export till tredje land inte skall träffas av mervärdesskatt inom EG leder till att även omsättningar som är förbundna med exporten (men som inte direkt utgör själva exporten av varan) ibland skattemässigt behandlas som export. I artikel 15 i sjätte direktivet kallas dessa omsättningar för exportliknande transaktioner.

Som framgår av avsnitt 8.2 skiljer sig den svenska och den EG-rättsliga regleringen åt när det gäller undantaget från beskattning avseende arbete på lös egendom. Den diskrepans som Riksskatteverket nämnt i sin framställning innebär att regeln har ett för snävt tillämpningsområde i förhållande till bestämmelsen i artikel 15.3. I vissa

andra avseenden kan dock regeln i stället antas ha ett för vidsträckt tillämpningsområde.

Inledningsvis kan konstateras att det, som Riksskatteverket påpekat, saknas en motsvarighet till ordet ”förvärvas” i 5 kap. 11 § 3. Undantaget i artikel 15.3 skall omfatta tillhandhållanden av tjänster som består av arbete på lös egendom som förvärvats eller importerats för att undergå sådant arbete inom EG.

Vad därefter gäller frågan om vad som avses med ”arbete på lös egendom” kan konstateras att ordalydelsen både i den svenska och i den EG-rättsliga bestämmelsen ger intryck av att någon form av arbete skall utföras på den vara som förs in. I det avgörande som Riksskatteverket åberopar, RÅ 2000 ref. 5, bestod dock varan av olika komponenter som sammansattes till en robot. Den tjänst som skulle undantas bestod således av komponentsammansättningen. Det var alltså inte fråga om ett arbete på den vara som fördes in, utan de införda varorna sammanställdes till en ny vara som sedan fördes ut. Av avsnitt 8.2 ovan framgår också att den ursprungliga bestämmelsen i 11 § 1 GML, jämförd med 10 § 1 samma förordning, även omfattade tillverkning på beställning av de varor som fördes in i landet. I motiveringarna till de förändringar som gjorts av bestämmelsen därefter framgår inte någon avsikt att minska tillämpningsområdet förutom när det gäller uthyrning, och denna begränsning har uttryckligen angetts i bestämmelsen.

Det kan vidare noteras att begreppet ”alla tjänster som avser varor, utom uthyrning” i den svenska bestämmelsen ger intryck av att vara vidare än direktivets ”tjänster som avser arbete på lös egendom”. Vad som avses med arbete på lös egendom i direktivet är dock inte heller helt klart. Viss ledning kan fås genom andra artiklar i direktivet. Bestämmelserna som reglerar var en tjänst skall anses tillhandahållen innehåller en specialregel för arbete på lös egendom i artikel 9.2 c. Bestämmelsen har varit föremål för prövning i några fall i EG-domstolen. I endast ett av målen, mål 167/95 Maatschap M.J.M. Linthorst (REG 1997 s. I-1195), avseende veterinärtjänster har domstolen uttalat sig direkt om vad som skall anses utgöra arbete på lös egendom. I punkt 16 har domstolen uttalat ”Enligt normalt språkbruk avser detta begrepp, liksom de begrepp som används i de andra språkversionerna av denna bestämmelse med undantag för den nederländska versionen, enbart ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt. ... En veterinärs huvudsakliga funktioner är däremot i grund och botten, ... att tillhandahålla vård för djur enligt vetenskapliga kriterier. Även om sådan vård ibland nödvändigtvis omfattar fysiskt ingrepp, kan detta ingrepp emellertid inte klassificeras som ”arbete”. Som den tyska regeringen med rätta har påpekat skulle en sådan extensiv tolkning av begreppet ”arbete” för övrigt innebära att den tredje strecksatsen under c i den aktuella punkten (värdering av lös egendom) inte fyller någon funktion, eftersom en värdering skulle omfattas av ett sådant begrepp.”

Något mål från EG-domstolen som klargör om arbete motsvarande det som var föremål för prövning i RÅ 2000 ref 5 är att betrakta som arbete på lös egendom finns inte. Den tidigare EG-rättsliga regleringen ger emellertid stöd för att sådant arbete skall anses falla in under begreppet arbete på lös egendom. När sjätte direktivet tillkom fanns nämligen en

möjlighet för medlemsstaterna att välja att betrakta arbetsbeting ("contract work") som en vara istället för tjänst. Det var fråga om beställningsarbete som utmärktes av att den som utfört arbetet till kunden levererade en vara som han färdigställt eller satt samman med hjälp av material eller föremål som kunden i detta syfte hade ställt till hans förfogande. Det förhållandet att arbetet kunde betraktas antingen som en vara eller en tjänst kunde leda till olika resultat när beskattningslandet skulle fastställas. I sin kommentar till sjätte direktivet, kapitel VI, s. 104, påpekar dock Ben J.M. Terra och Julie Kajus att detta inte hade någon betydelse vid den tidpunkt då direktivet tillkom, eftersom dessa arbeten undantogs med stöd av bestämmelsen i artikel 15.3. Arbetet undantogs enligt sistnämnda regels dåvarande lydelse om varorna efter arbetet fördes ut ur landet. När den s.k. övergångsordningen tillskapades inom EG enligt direktiv 91/680/EEG ändrades artikel 15.3 till att istället avse arbete då varan efter arbetet fördes ut ur gemenskapen. Efter ändringen gällde regeln således inte om endast EG-länder var involverade. Valmöjligheten beträffande beskattningsland för beställningsarbeten blev härigenom ett problem i gemenskapshandeln. I de fall arbetet betraktades som en tjänst ansågs den tillhandahållen i det land där den utfördes. Om istället arbetet betraktades som ett varutillhandahållande beskattades det i det land dit den färdiga varan fördes efter tillhandahållandet. Valmöjligheten kunde således leda till dubbelbeskattning, eller ingen beskattning alls. Det var sannolikt av detta skäl som valmöjligheten togs bort och ersattes med en regel som tvingade medlemsstaterna att betrakta dessa arbeten som varutillhandahållanden om de utfördes mellan två medlemsstater. Samtidigt infördes en specialregel vid överföringar av varor mellan medlemsstater. Den innebar att överföringar av varor som skulle ingå i beställningsarbetet inte beskattades. Reglerna har därefter ändrats ytterligare en gång genom direktiv 95/7/EEG. Den omständigheten att det fanns särskilda beskattningsregler för det fall att arbeten på lös egendom utgjorde arbetsbeting hade medfört problem vid EG-handeln (prop. 1995/96:58 s. 32). Även beställningsarbete kom därefter att betraktas som tillhandahållande av tjänster och beskattas vid tillhandahållanden mellan medlemsstater i det land där beställaren är registrerad. En analys av det EG-rättsliga regelsystemet ger alltså vid handen att även beställningsarbeten utgör arbete på lös egendom. Det är emellertid att notera att gränsdragningsproblem ändock kan uppkomma eftersom vissa tillhandahållanden av producerade varor skall betraktas som tillhandahållande av den färdiga varan och inte som en tjänst avseende beställningsarbete. De problem som kan uppkomma vid denna gränsdragning gör sig dock främst gällande vid gemenskapshandeln. Vid export är även tillhandahållande av varor som levereras av säljaren eller av en kund som inte är etablerad inom landet undantagna från beskattning.

Som Riksskatteverket föreslagit bör regeln i 5 kap. 11 § 3 ML ändras och anpassas till dess motsvarighet i sjätte direktivet. För det första bör ett tillägg göras som innebär att även förvärv – och inte endast import - av varor som skall undergå arbete bör omfattas av bestämmelsen. Mot bakgrund av att EG-domstolens ovan nämnda uttalande i Linthorstmålet bör bestämmelsen begränsas till att uttryckligen endast undanta arbete på lös egendom och inte som idag alla tjänster som avser varor

utom uthyrning. Ett tillägg bör dessutom göras som klargör att transporten av varan, efter det att den arbetats, skall ske av kunden eller av den som utfört tjänsten.

I detta sammanhang aktualiseras även regeln i 5 kap. 11 § 4 ML. Som nämnts i avsnitt 8.2 framgår att Utredningen om teknisk översyn av mervärdeskattelagen fann stöd för denna bestämmelse i artikel 15.3 i direktivet. Regeln i 5 kap. 11 § 4 avser emellertid inte tillhandahållanden som innefattar transport ut ur gemenskapen av de varor varpå arbete har utförts. Detta är en förutsättning för att regeln i artikel 15.3 skall vara tillämplig. Regeln i 5 kap. 11 § 4 tar sikte på de fall då en utländsk företagare (inom eller utom EG) uppdrar åt någon att i Sverige utföra reparationer inom ramen för ett garantiåtagande som den utländske företagaren lämnat vid en tidigare försäljning av varan i Sverige. Någon transport av den färdigställda varan sker aldrig efter reparationen. Bestämmelsen infördes 1973 för att hindra en eventuell dubbelbeskattning av utländska företagare som kunde uppkomma i de fall dessa inte bedrev någon skattepliktig verksamhet i Sverige. Eftersom den utländske företagaren inte bedrev sådan verksamhet i Sverige kunde han inte dra av den ingående skatt som skulle debiteras honom av den som utfört reparationen. Numera har emellertid återbetalningsregler för utländska företagare införts. Någon dubbelbeskattningssituation uppkommer därför inte. Det finns därför skäl att överväga om inte regeln bör utmönstras. Det som talar för att behålla regeln är att den förenklar för de utländska företagarna. De behöver inte ansöka om att få tillbaka den ingående skatten i Sverige. Mot att regeln behålls talar dock att den saknar stöd i EG-rätten. Regeln har också orsakat en del tillämpningsproblem, vilka bl.a. gällt det faktum att den som utför reparationen måste känna till vilken skattestatus den utländske företagaren har för veta om regeln skall vara tillämplig. Om istället återbetalningsinstitutet används styrs detta av de allmänna reglerna för när utländska företagare är berättigade till återbetalning. Den företagare som utför reparationerna blir härigenom befriade från skyldigheten att kontrollera den utländske företagarens skattestatus. Övervägande skäl talar därför för att bestämmelsen i 5 kap. 11 § 3 ML upphävs.

Detsamma bör gälla för den regel som finns intagen i 5 kap. 9 § första stycket 8. Sistnämnda regel sammanhänger med den förra. Situationerna reglerades tidigare i samma bestämmelse, nämligen 2 a § fjärde stycket GML. Bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 8 avser den situation då en vara som omfattas av en garanti går sönder, men istället för att den lagas så ersätts den av en ny vara. Denna transaktion är undantagen om den utförs av en svensk företagare för en utländsk företagares räkning. Det är således fråga om en försäljning av en vara som aldrig lämnar landet, men där en utländsk företagare debiteras kostnaden. Inte heller denna bestämmelse har något stöd i EG-rätten och bör därmed upphävas.

9 Returemballage

9.1 Problem med nuvarande ordning

Systembolaget AB (Systembolaget) har begärt att en enhetlig skattesats införs för returemballage. Som skäl för sin begäran har Systembolaget anfört sammanfattningsvis följande i de två framställningar som kommit in till Finansdepartementet. Vid omsättning av varor som är förpackade i returemballage tillämpas samma skattesats för förpackningen som för innehållet i förpackningen. Det medför att skattesatsen för returburkar, returflaskor och backar i livsmedelshandeln är 12 procent. För samma emballage i systembutikerna är skattesatsen 25 procent. Efter öresavrundning blir panten inklusive mervärdesskatt på t.ex. en ölburk 60 öre i systembutikerna och 50 öre i övrig detaljhandel. Panten inklusive mervärdesskatt för en ölback med 20 flaskor är 25 kr i systembutikerna och 22,40 kr i livsmedelshandeln. Systembolaget tar inte ölburkar i retur, utan dessa tas emot i livsmedelshandeln. På en del håll har Systembolaget avtalat med närliggande livsmedelsaffärer att ta emot även flaskor och backar. De olika skattesatserna har skapat en växande irritation bland många kunder, som i livsmedelshandeln får en lägre pantsättning än som betalats vid inköpet hos Systembolaget. Samverkan för returmottagning försvåras också. En enhetlig skattesats skulle lösa problemen.

Svenska Bryggareföreningen (Bryggareföreningen) har föreslagit att möjligheten i sjätte direktivet att inte låta kostnader för returemballage ingå i beskattningsunderlaget utnyttjas. Bryggareföreningen har anfört följande. Eftersom bryggerierna säljer drycker för vilka gäller både skattesatsen 12 procent och 25 procent uppstår problem med returemballagen. Rutinerna för fakturering vid försäljning är uppbyggda så att det inte är möjligt att separera varor som sålts med de olika skattesatserna. Problem uppkommer också vid återtagning av returemballage, t.ex. från restauranger som regelmässigt köper varor ur ett bryggeris hela sortiment. Returemballaget blir då blandat, exempelvis flaskor för vatten och starköl i samma back. I praktiken är det även här omöjligt att särskilja vilka returemballage som sålts med den ena eller den andra skattesatsen.

9.2 EG:s regler

I artikel 11 i sjätte direktivet finns bestämmelser om beskattningsunderlaget. Vid tillhandahållande av varor och tjänster inom landets territorium är enligt artikel 11 A.1 a huvudregeln att beskattningsunderlaget skall vara allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för inköpen (inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen). Av artikel 11 A.2 b framgår att i beskattningsunderlaget skall inräknas bikostnader för provision, emballage, transport och försäkring som leverantören debiterar kunden. En motsvarande bestämmelse avseende import finns i artikel 11 B.3 b. I artikel 11 C.3 stadgas särskilt om kostnader för returemballage. Enligt bestämmelsen får medlemsstaterna antingen

- undanta dessa kostnader från beskattningsunderlaget och vidta de åtgärder som är nödvändiga för att se till att detta belopp justeras om emballaget inte återsänds, eller
- låta dem ingå i beskattningsunderlaget och vidta de åtgärder som är nödvändiga för att se till att detta belopp justeras om emballaget i själva verket återsänds.

När det gäller skattesatsen framgår av artikel 12.3 a i sjätte direktivet att medlemsstaterna skall tillämpa en grundskattesats för mervärdesskatt samt att de har möjlighet att tillämpa en eller två reducerade skattesatser. De reducerade skattesatserna får tillämpas endast på tillhandahållande av sådana varor eller tjänster som anges i bilaga H till direktivet.

9.3 Reglerna i ML

Enligt 7 kap. 2 § ML beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i ett visst närmare angivet värde. Detta värde utgörs enligt 7 kap. 3 § 1 vid annan omsättning än uttag av ersättningen. Med ersättning avses enligt 7 kap. 3 a § första stycket det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten. Av tredje stycket framgår att i priset inbegrips – förutom värdet av bytesvara, kompensation för skatter och avgifter – andra pristillägg utom ränta. Den sistnämnda bestämmelsen motsvarar bl.a. artikel 11 A.2 b i sjätte direktivet. En bestämmelse av innebörd att pristillägg skall inräknas i beskattningsunderlaget fanns även i lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML (andra stycket andra meningen i anvisningarna till 14 §).

Någon särbestämmelse avseende beskattningsunderlaget och returemballage finns inte i ML. Kostnaden för returemballage får därför anses utgöra sådant tillägg till priset som enligt 7 kap. 3 a § tredje stycket skall inbegripas i priset. ML innebär följaktligen att kostnader för returemballage skall ingå i beskattningsunderlaget, jfr. artikel 11 C.3 andra strecksatsen i sjätte direktivet.

Beträffande frågan om skattesats föreskrivs i 7 kap. 1 § första stycket ML att skatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt andra stycket 5 skall skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import av sådana livsmedel och livsmedelstillsatser som avses i 1 § livsmedelslagen (1971:511) med undantag för – enligt b - spritdrycker, vin och starköl. Skattesatsen för livsmedel sänktes den 1 januari 1996 till 12 procent (SFS 1995:931). Samtidigt föreskrevs att vin, sprit och starköl alltid skulle omfattas av normalskattesatsen, oavsett var dessa drycker försåls. Dessförinnan gällde normalskattesatsen för sådana drycker endast när de tillhandahölls av Systembolaget.

7 kap. 1 § ML innehåller inte någon särskild bestämmelse för returemballage.

I Riksskatteverkets numera upphävda rekommendationer m.m. om mervärdesskatt för livsmedel, hotell- och restaurangtjänster samt personbefordran enligt GML (RSV Im 1993:5) uttalades följande beträffande returemballage.

”Vid försäljning av bl.a. livsmedel förekommer att varans emballage är avsett att användas mer än en gång. Vanligen söker säljaren i sådana fall förmå köparen att återställa emballaget genom att utlova denne kreditering eller återbetalning av ersättning som uttagits för emballaget.

Rekommendationer

Är fråga om försäljning av skattepliktig vara bör ersättning som säljaren betingar sig för emballage ingå i beskattningsvärdet för den sålda varan. Detta gäller oberoende av om ersättningen betecknas som pant, emballagekostnad eller dylikt och oberoende av om säljaren utlovar kreditering eller återbetalning i det fall emballaget återställs till honom.

I fråga om ersättning för returemballage bör den skattskyldige tillämpa samma skattesats vid återtagande som vid försäljning.”

I Riksskatteverkets handledning för mervärdesskatt 2001 (s. 314) återges delar av texten ovan. Slutsatsen i handledningen är att ”skattesatsen är 12 % om det är livsmedel i förpackningen, annars 25 %”. Redan år 1969 meddelade Riksskattenämnden anvisningar om mervärdesskatt och returemballage (RSN 1969:147.11), som med något undantag innehöll bl.a. den text i RSV Im 1993:5 som återgivits ovan. Riksskatteverket har genom RSV 2001:18 beslutat att RSV Im 1993:5, på grund av sin hänvisning till GML, skall upphöra att gälla i och med utgången av maj månad 2001. Åtgärden har inte inneburit någon ändrad tillämpning

För närvarande tas således för returemballage i princip ut den skattesats som gäller för innehållet i förpackningen.

Den ordning som tillämpas innebär i övrigt följande. Återlämnandet av returemballage betraktas inte som en särskild omsättning, utan som ett återtagande av en vara och en därmed sammanhängande nedsättning av priset i efterhand. Enligt 7 kap. 6 § ML får beskattningsunderlaget för den sålda varan minskas med beloppet av den lämnade prisnedsättningen. Har utgående skatt redan redovisats för försäljningen av varan skall enligt 13 kap. 24 § ML minskningen redovisas genom att beskattningsunderlaget för utgående skatt för den period då minskningen enligt 13 kap. 24 § skall redovisas, reduceras med ett belopp motsvarande den del av den tidigare skatten som är hänförlig till minskningen. Eftersom återlämnandet av emballaget inte anses som en särskild omsättning skall prisnedsättningen till följd av återtagandet innefatta kompensation för mervärdesskatt motsvarande den skattesats som tillämpades vid försäljningen.

9.4 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Vid omsättning av varor som förpackats i eller transporterats i ett emballage som ger rätt till ersättning vid återlämnande av emballaget tillämpas normalskattesatsen för den del av beskattningsunderlaget som avser emballaget.

Skälen för promemorians förslag: Som framgått av redogörelsen ovan ingår den ersättning som säljaren tar ut för returemballage, den s.k. panten, i beskattningsunderlaget för den sålda varan. För returemballage tillämpas i princip den skattesats som gäller för innehållet i förpackningen, vilket medför olika skattesatser för sådant emballage.

Det har framförts att de olika skattesatserna orsakar problem. I handelsledet försvåras bl.a. förfarandet vid återtagning av returemballage, eftersom det är svårt att i praktiken särskilja sådana dryckesflaskor som sålts enligt normalskattesatsen och sådana som sålts enligt en reducerad skattesats om 12 procent. De olika skattesatserna medför även problem vid Systembolagets försäljning. Eftersom Systembolagets kunder är hänvisade till att återlämna returburkar i livsmedelshandeln får de en lägre pantsättning än som betalats vid inköpet. Omvänt kan den som gör inköp av drycker i returglasflaskor i livsmedelshandeln återlämna dessa hos Systembolaget och då erhålla en högre ersättning än som betalats vid inköpet.

Bryggareföreningen har föreslagit att kostnaden för returemballage i enlighet med artikel 11 C.3 första strecksatsen i sjätte direktivet inte skall inräknas i beskattningsunderlaget. En sådan lösning förutsätter ett system för justering av beskattningsunderlaget i de fall emballaget inte återlämnas. Det är oklart hur ett sådant system skulle kunna hanteras i praktiken. Sedan länge gäller dessutom att kostnaden för returemballage ingår i beskattningsunderlaget för den sålda varan. Vid returtagning av emballaget justeras beskattningsunderlaget i enlighet med vad som föreskrivs i 7 kap. 6 § och 13 kap. 24 och 25 §§ ML. Den svenska ordningen för redovisning av kostnader för returemballage överensstämmer således med det alternativ som anges i artikel 11 C.3 andra strecksatsen i sjätte direktivet. De problem som påtalats torde kunna lösas inom ramen för en sådan ordning. Mot bakgrund av det anförda bör kostnaden för returemballage även fortsättningsvis ingå i beskattningsunderlaget.

En enhetlig skattesats för omsättning av returemballage, oavsett vad det är för varor som förpackats i eller transporterats i emballaget, skulle såsom Systembolaget framhållit undanröja de problem som framkommit. En bestämmelse bör därför införas av innebörd att en viss skattesats skall gälla för returemballage.

Vad avser frågan vilken skattesats som skall gälla, den normala eller en reducerad, görs följande överväganden. Av bilaga H till det sjätte direktivet framgår vad som kan omfattas av en reducerad skattesats. Returemballage räknas inte upp i den bilagan. Det finns därför inte något EG-rättsligt stöd för att generellt tillämpa en reducerad skattesats för

omsättning av sådant emballage. Något hinder mot att allmänt tillämpa normalskattesatsen i nu aktuella fall föreligger dock inte. På grund härav bör normalskattesatsen tillämpas för returemballage. En regel av denna innebörd föreslås som en ny 7 kap. 1 a § ML.

10 Självkostnadspris som beskattningsunderlag vid uttag och gemenskapsinterna förvärv

10.1 Riksskatteverkets framställning

Riksskatteverket har yrkat att beskattningsunderlaget vid uttagsbeskattning i ML skall utgöras av självkostnadspriset istället för tillverkningskostnaden i de fall då inköpsvärde saknas. Verket har som grund för sitt yrkande angett att sjätte direktivet anger självkostnadspris och inte tillverkningskostnad som beräkningsgrund i dessa fall. Vidare har verket påtalat att det av lagtexten bör framgå att självkostnadspriset inte skall reduceras i enlighet med 7 kap. 2 § första stycket ML.

10.2 Gällande rätt

Enligt 7 kap. 3 § 2 a ML skall beskattningsunderlaget vid uttag av varor utgöras av inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, av tillverkningskostnaden vid tidpunkten för uttaget.

Begreppet ”tillverkningskostnaden” infördes genom prop. 1994/95:57, Mervärdesskatten och EG. Det ersatte ”marknadsvärdet” som grund vid beräkningen av beskattningsunderlaget för uttag. Med ”marknadsvärde” avsågs tidigare det pris som den skattskyldige skulle ha kunnat betingat sig vid en försäljning under jämförliga omständigheter. I propositionen uttalades att detta fick till följd att även utebliven handelsvinst ingick i beskattningsunderlaget, vilket inte överensstämde med motsvarande EG-rättsliga reglering (prop. 1994/95:57 s. 110).

I sjätte direktivet regleras beskattningsunderlaget för uttag i artikel 11 A.1 b. Enligt lydelsen i den svenska versionen av direktivet utgörs underlaget i detta fall av varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

Termen ”självkostnadspris” motsvaras i den engelska versionen av sjätte direktivet av termen ”cost price”. I den franska versionen används termerna ”le prix de revient” och i den tyska ”der Selbstkostenpreis”, vilka båda översätts med självkostnadspris.

På s. 110 i prop. 1994/95:57 översattes emellertid ”cost price” till ”tillverkningskostnaden”. I propositionen ansågs bestämmelsen innebära att det i ”beskattningsunderlaget ingår dels anskaffningskostnaden, dels det mervärde som tillförts de anskaffade varorna genom bearbetning inom företaget, men däremot inte utebliven vinst”. Vidare uttalades i propositionen att det ”av det sagda följer att EG:s reglering av uttagsbeskattningen av varor syftar till att ta tillbaka den mervärdesskatt som tidigare dragits av”.

Genom propositionen infördes även regler om beräkning av beskattningsunderlaget vid gemenskapsinterna förvärv. I 7 kap. 2 a § 2 ML stadgas att vid förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 utgörs beskattningsunderlaget av varans inköpsvärde eller, om ett sådant värde saknas, tillverkningskostnaden för varan. Bestämmelserna i punkterna 3 och 4 i 2 a kap. 2 § gäller sådana gemenskapsinterna förvärv som består av att någon för över varor till Sverige från ett annat EG-land utan att någon förvärvar varor i Sverige.

Enligt 28e 1 i sjätte direktivet skall vid förvärv av varor inom gemenskapen beskattningsunderlaget (eng. "the taxable amount") fastställas på grundval av samma faktorer som används i enlighet med artikel 11 A. Särskilt skall, när det gäller förvärv inom gemenskapen av varor som avses i artikel 28a 6 (överföringar av varor), beskattningsunderlaget (eng. "the taxable amount", i svenska versionen oegentligt "det skattepliktiga beloppet") fastställas i enlighet med artikel 11 A.1 b (se ovan) och punkterna 2 och 3. Även när det gäller gemenskapsinterna förvärv genom överföring av varor skall således självkostnadspriset utgöra beskattningsunderlag när inköpsvärde saknas. Punkten 2 reglerar vad som skall ingå i beskattningsunderlaget, såsom skatter och avgifter samt bikostnader. Medan punkten 3 reglerar vad som inte skall ingå i beskattningsunderlaget, exempelvis vissa prisnedsättningar och rabatter samt ersättning för utlägg.

10.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Vid uttag av varor och vid gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 ML skall beskattningsunderlaget i de fall då inköpsvärde saknas utgöras av självkostnadspriset istället för som i dag av tillverkningskostnaden.

Skälen för promemorians förslag: Som framgått under avsnitt 10.2 föreskriver sjätte direktivet att självkostnadspriset skall utgöra beskattningsunderlag vid uttagsbeskattningen när inköpsvärde saknas. Riksskatteverket har påtalat att termen tillverkningskostnaden, som används i ML, i förhållande till självkostnadspriset kan tolkas för snävt. Av ovan citerade uttalanden i prop. 1994/95:57 framgår att skälet till varför ändringen från marknadspris till tillverkningskostnad gjordes, var att utebliven handelsvinst inte skulle bli föremål för uttagsbeskattning. Det betonades att syftet med uttagsbeskattningen främst var att ta tillbaka sådan mervärdesskatt som tidigare dragits av. Ingående skatt kan emellertid förekomma i den skattskyldiges verksamhet och vara hänförlig till varuförsäljning eller produktion utan att denna direkt kan betecknas som ingående skatt på tillverkningskostnaden i mer inskränkt mening. I självkostnaden för uttaget kan även ingå underordnade kostnader för tillgodogörandet, överlåtelsen eller överförandet av varan. Ett exempel på sådana underordnade kostnader ges i mål C-380/99 Bertelsmann, REG 2001, s. I-05163. Frågan i målet var om försändelsekostnader, i form av transportkostnader, skulle ingå i beskattningsunderlaget när en vara lämnades i utbyte mot en tjänst. Det var tillhandahållaren av varan som betalade försändelsekostnaden. Domstolen fann att alla utgifter som mottagaren har för att få tjänsten i

fråga, inklusive kostnader för underordnade tjänster som har samband med leveransen av varor, skulle ingå i tjänstens värde. Härav följer, ansåg domstolen, att eftersom mottagaren av tjänsten inte bara har betalat inköpspriset för varorna, utan också försändelsekostnaderna för leveransen av dem, skall dessa kostnader ingå i beskattningsunderlaget för leveransen av tjänsten. Genom domen prövades visserligen tillämpningen av artikel 11 A.1 a avseende vederlag in natura för en tillhandahållen tjänst, men den bör även kunna vara vägledande för en prövning av principerna i artikel 11 A.1 b avseende uttag.

Mot bakgrund av ovanstående bör, som Riksskatteverket funnit, tillverkningskostnaden ersättas av självkostnadspriset som grund vid beräkning av beskattningsunderlaget vid uttag enligt 7 kap. 3 § 2 a ML. I enlighet med vad som uttalas i artikel 28e 1 i sjätte direktivet (se ovan) bör samma ändring göras i 7 kap. 2 a § 2 (förslagna 7 kap. 3 § 4) ML vid beräkning av beskattningsunderlaget för gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 2 § 3 eller 4 ML.

11 Beskattningsunderlaget vid bidrag

11.1 Riksskatteverkets framställning

Riksskatteverket har hemställt om att en ändring görs i ML i syfte att uppnå en större överensstämmelse mellan ML och det sjätte direktivets regler om beskattningsunderlaget och bidrag som är kopplade till priset för varor och tjänster. Riksskatteverket anser att 7 kap. 3 a § tredje stycket ML om vad som skall inbegripas i priset på varan eller tjänsten bör kompletteras med en formulering som överensstämmer med ordalydelsen i artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet.

11.2 Svensk rätt

En av grundförutsättningarna för att mervärdesskatt skall beräknas och betalas in till staten är att en vara överlåts eller en tjänst tillhandahålls någon mot ersättning eller att en vara eller en tjänst tas i anspråk genom uttag. Vidare krävs att särskilt undantag för mervärdesskatt inte föreligger för leveransen eller tillhandahållandet och att den ersättning som erhålls är *direkt kopplad* till leveransen eller tillhandahållandet av varan eller tjänsten i fråga. Om en näringsidkare får ett tillskott till verksamheten, ett bidrag, som *inte* utgör en ersättning för en vara eller en tjänst kommer bidragsbeloppet som regel inte att omfattas av reglerna i ML, dvs. mervärdesskatt skall inte tas ut på beloppet. I vissa fall kan emellertid bidrag som utbetalas till en näringsidkare för vissa syften anses utgöra en ersättning för eller priset på en levererad vara eller en tillhandahållen tjänst och skall därmed ingå i beskattningsunderlaget.

Enligt 7 kap. 3 § 1 ML utgörs beskattningsunderlaget, dvs. det underlag på vilket mervärdesskatt skall beräknas, vid annan omsättning än uttag av ersättningen. Med ersättning förstås enligt 7 kap. 3 a § första stycket ML det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten exklusive själva mervärdesskatten (jfr. 7 kap. 2 § första stycket ML). Det

framgår inte uttryckligen i reglerna i 7 kap. ML om även ersättning för transaktionen som säljaren erhåller från en tredje person skall ingå i beskattningsunderlaget. Det får emellertid anses följa av principerna för mervärdesskatten, som är en transaktionsbaserad skatt som tas ut på betalningen och som skall träffa konsumtionen av varan eller tjänsten, att skatt skall tas ut även om betalningen för transaktionen görs helt eller delvis av en annan person än den som är avtalspart eller den som konsumerar varan eller tjänsten. Regeringsrätten har i målet RÅ 1989 ref. 86 resonerat kring karaktären på ett koncernbidrag och tredjemansbetalningar. I målet tillhandahöll ett bolag inom en koncern ADB-tjänster åt andra bolag inom koncernen. Den enda ersättning som bolaget erhöll utgjorde ett koncernbidrag som utbetalades av moderbolaget. Moderbolaget hade inte självt mottagit några av de utförda tjänsterna. Regeringsrätten ansåg att den omständigheten att ersättningen fått formen av koncernbidrag från moderbolaget och att tjänster inte utförs direkt åt detta bolag inte hade någon betydelse i detta fall. Ersättningen skulle enligt Regeringsrätten betraktas som vederlag i den mening begreppet har i lagen om mervärdesskatt.⁸

Olika slags bidrag som mottas i en verksamhet skall på vissa villkor ingå i beskattningsunderlaget och därmed bli föremål för mervärdesskatt. Detta gäller oavsett om bidraget utbetalas till bidragsmottagaren av stat eller kommun, EU eller ett privaträttsligt subjekt. Vid mottagande av bidrag kan skatteplikt uppkomma om bidraget anses utgöra en ersättning för en vara eller en tjänst. Vid bedömningen av bidragets karaktär i mervärdesskattehänseende måste en närmare analys göras av syftet med och villkoren för bidragsutbetalningen i det enskilda fallet. Enligt Riksskatteverket föreligger ett ”oberoende bidrag” om bidragsgivaren inte skall erhålla någon motprestation från bidragstagaren.⁹ I dessa fall skall bidraget inte ingå i beskattningsunderlaget. I andra fall kan bidraget ha en sådan karaktär av ersättning för en levererad vara eller tillhandahållen tjänst att bidraget skall ingå i beskattningsunderlaget. Exempel på omständigheter som enligt Riksskatteverket talar för att bidraget utgör en ersättning från bidragsgivaren till bidragsmottagaren för en vara eller en tjänst och att en omsättning därmed föreligger är

- att uppdraget är specificerat,
- att utbetalaren har rätt att övervaka eller kontrollera att motprestationen tillhandahålls på föreskrivet sätt,
- att mottagaren har erhållit ersättningen i konkurrens med andra som kan tillhandahålla motsvarande slag av tjänster samt
- att utbetalaren har rätt till ekonomisk gottgörelse om den tillhandahållna tjänsten är bristfälligt utförd m.m.

Riksskatteverket utgår således från att bidrag kan beskattas endast om bidraget kan anses utgöra en ersättning för en leverans av en vara eller ett tillhandahållande av en tjänst åt bidragsgivaren eller åt annan för dennes egna konsumtion. ”Rena” bidrag, dvs. stöd som inte kan anses utgöra en ersättning för en levererad vara eller en tillhandahållen tjänst, kan med

⁸ Regeringsrättens avgörande avsåg reglerna om beskattningsunderlag enligt den gamla mervärdesskattelagen 1968:430. Bestämmelserna om beskattningsunderlag i den nya mervärdesskattelagen 1994:200 har dock inte förändrats på ett sådant sätt att utgången av målet hade blivit en annan om saken prövats idag.

⁹ Se Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 98 f.

Riksskatteverkets synsätt inte beskattas, oavsett om stödet får anses subventionera priset på de varor eller tjänster som omsätts i den bidragsmottagande verksamheten och därmed kan anses komplettera säljarens pris för omsatta varor och tjänster.

För att med säkerhet kunna säga om ett bidrag skall ingå i beskattningsunderlaget eller ej måste en analys av villkoren för bidragsbetalningen i princip göras i varje enskilt fall. Vissa bidragsordningar är emellertid uppbyggda på ett likartat sätt vilket möjliggör mera generella uttalanden om skatteplikten. Så kan vara fallet med de olika bidragsordningarna inom ramen för EU:s gemensamma jordbrukspolitik (t.ex. indirekta stöd såsom uppköp av produkter på marknaden av ett s.k. interventionsorgan, eller stöd som utbetalas direkt till producenten). Här måste dock EG-domstolens praxis beaktas. Se mer om EG-rätten nedan. Riksskatteverket har i en skrivelse (2001-02-28, dnr 2758-01/120) redovisat verkets syn på hur bidrag från EU:s strukturfonder skall behandlas i mervärdesskattehänseende. Riksskatteverket anser generellt att bidrag från strukturfonderna samt offentlig medfinansiering som utbetalas i syfte att utjämna ekonomiska och sociala skillnader inom EU inte utgör ersättning för en tjänst och att en omsättning därmed inte föreligger. Sådana bidrag faller därför utanför ML:s tillämpningsområde. Mervärdesskatt skall således inte betalas vid mottagande av bidragen. Detta gäller enligt Riksskatteverket under förutsättning att bidragsgivaren i det enskilda fallet inte har erhållit en motprestation från bidragsmottagaren.

11.3 EG:s regler

I artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet anges följande i fråga om beskattningsunderlaget vid leverans av vara och tillhandahållande av tjänst

”A. Inom landet territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

Såsom framgår av artikel 11 A.1 a ovan skall beskattningsunderlaget vid omsättning av vara eller tjänst utgöra det vederlag som leverantören har erhållit från köparen eller en tredje person. Även subventioner som utbetalas av en tredje person skall ingå i beskattningsunderlaget under förutsättning att dessa subventioner anses direkt kopplade till priset på leveransen. Förutsättningarna, enligt framvuxen rättspraxis, för att en subvention skall anses direkt kopplad till priset på en leverans och ingå i beskattningsunderlaget beskrivs närmare nedan.

En bedömning av hur subventioner skall behandlas i mervärdesskattehänseende gjordes första gången av EG-domstolen i två mål som avsåg subventioner på jordbruksområdet. Stöd hade i det ena fallet utbetalats i syfte att begränsa mjölkproduktionen inom gemenskapen och i det andra fallet, som rörde en nationell bidragsordning, i syfte att begränsa potatisodlingen i Tyskland. Målen rörde frågan om jordbrukaren som hade mottagit subventionerna och som

villkor för detta hade åtagit sig att upphöra med sin produktion hade tillhandahållit bidragsgivaren en tjänst mot vederlag. EG-domstolen ansåg i de två domarna, C-215/94 Jürgen Mohr och C-384/95 Landboden-Agrardienste, att två olika offentliga bidragsordningar vilkas syfte var att enskilda individer (jordbrukare) skulle upphöra med eller minska sin produktion av vissa jordbruksprodukter (mjölk i Mohr-fallet och potatis i Landboden-Agrardienste-fallet) inte skulle betraktas som ett tillhandahållande av en tjänst enligt artikel 6.1 andra stycket andra strecksatsen i det sjätte direktivet, dvs. ett åtagande att avstå från ett visst handlande, från jordbrukarens sida. Bidragsgivaren förvärvade varken varor eller tjänster för eget bruk utan ansågs handla i det allmännas intresse av att gynna funktionen hos den gemensamma marknaden för produkterna i fråga. EG-domstolen ansåg därför att åtagandet att upphöra med att producera vissa produkter inte medförde sådana fördelar för bidragsgivaren att denne skulle anses som en konsument av en tjänst. EG-domstolen hänvisade härvid till artikel 2 i det första mervärdesskattedirektivet (67/227/EEG av den 11 april 1967) som stadgar att mervärdesskatt är en generell konsumtionsskatt på varor och tjänster som är helt proportionell till priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum i produktions- och distributionskedjan före det stadium då skatt tas ut. Skatt beräknas på priset på varje transaktion enligt gällande skattesats och tas ut efter avdrag för mervärdesskatten på varje kostnadskomponent.

EG-domstolen uttalade vidare i Landboden-Agrardienste-målet (punkt 14) att det var irrelevant att bidragen i Mohr-fallet utgjorde EU-bidrag medan bidragen i Landboden-Agrardienste-fallet utgjorde en nationell bidragsordning. I bägge situationer, anförde domstolen, är det nödvändigt att avgöra om det föreligger ett tillhandahållande av en tjänst i det sjätte direktivets mening.

I de bägge målen ovan ansåg således EG-domstolen att det trots att det framgår av artikel 6.1 andra stycket andra strecksatsen i direktivet att en skyldighet att avstå från en viss aktivitet skall anses utgöra ett tillhandahållande av en tjänst, ett sådant tillhandahållande ändå inte anses föreligga i de fall transaktionen inte kommer att medföra någon konsumtion. Det finns i dessa fall inte någon identifierbar konsument och inte heller medför transaktionen någon annan förmån som kan anses vara en kostnadskomponent i någon annans verksamhet i produktions- och distributionskedjan. Eftersom mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som således förutsätter att det finns någon som konsumerar det som förvärvats, skall mervärdesskatt inte tas ut i dylika fall av rena bidrag från det allmänna.

EG-domstolen markerar med sitt ställningstagande i dessa mål att i fall av rena bidrag (dvs. utbetalningar som inte kan anses utgöra ersättning för en omsättning av vara eller tjänst för egen konsumtion, utan utbetalningar i det allmännas intresse) så kan beskattning inte ske om inte bidraget kan anses direkt kopplat till priset på en leverans av vara eller ett tillhandahållande av en tjänst.

Subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen

I beskattningsunderlaget skall enligt artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet även ingå subventioner som utbetalas av en tredje person och som är direkt kopplade till priset på leveransen. För att detta led skall bli tillämpligt krävs således att det verkligen rör sig om subventioner och inte om ett vederlag för en vara eller en tjänst. Om ”subventionen” utgör ett vederlag skall den ingå i beskattningsunderlaget enligt huvudregeln i första ledet. Vidare krävs att subventionen kan kopplas till priset på en leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (”directly linked to the price of such supplies”), dvs. till en ekonomisk aktivitet hos bidragsmottagaren. En subvention eller ett bidrag som utbetalas till t.ex. ett holdingbolag för att finansiera dess passiva roll som ägare i en koncern torde kunna utgöra ett exempel på när ett bidrag inte kan hänföras till ett bidrag kopplat till priset på leveransen eftersom det inte i verksamheten företas några leveranser som bidraget kan kopplas till.

Det närmare tillämpningsområdet för bestämmelsen om beskattningsunderlaget och bidrag direkt kopplade till priset för en leverans är inte klarlagt. EG-domstolen tog i målet C-184/00 ASBL Office des Produits Wallons ställning till om ett s.k. operativt bidrag som skulle täcka en del av mottagarens löpande kostnader kunde anses som ett bidrag som var direkt kopplat till priset för en leverans. EG-domstolen ställer i sin dom upp ett antal kriterier som den nationella domstolen kan utgå ifrån vid bedömningen av bidragets karaktär i det enskilda fallet. Förhållandena i målet var följande.

ASBL, en privat icke-vinstdrivande organisation, erhöll ett årligt bidrag från regionen Wallonie. Bidraget fick enligt bidragsvillkoren användas till att täcka löner till personalen, lokalhyra och iordningställande av lokal, utrustning och material, och liknande. Verksamheten i ASBL bestod av fyra olika slags aktiviteter; publicering av en katalog, publicering av en tidning, drift av lokala kontor samt deltagande i olika lokala evenemang. Den belgiska skatteförvaltningen fann vid en revision att mervärdesskatt borde betalas på bidraget. ASBL motsatte sig detta vid förstainstansrätten i Charleroi. Förstainstansrätten vände sig till EG-domstolen och ställde följande tre frågor:

1. Är det möjligt att beskatta den aktuella typen av ”operativa” bidrag som skall finansiera verksamhetens löpande kostnader?
2. Är en förutsättning för beskattning att en särskild tjänst tillhandahålls det utbetalande organet?
3. Hur, i sådant fall, skall värdet på förmånen för det utbetalande organet beräknas?

Generaladvokaten (yttrande av den 27 juni 2001) slog fast att det i målet handlade om att ta ställning till karaktären på ett bidrag som kunde kopplas till en verksamhet hos en tredje person och inte om en betalning för en vara eller en tjänst. Här torde generaladvokaten mena att det rör sig om ett bidrag som utbetalas till en person som i sin tur omsätter varor och tjänster till köpare som får fördelar av bidraget. Generaladvokaten slog också fast att det rör sig om ett s.k. operativt bidrag alltså ett bidrag för driften av verksamheten. Enligt

generaladvokaten bör följande faktorer beaktas vid bedömningen av om bidraget har en inverkan på priset eller ej:

- om mottagarens huvudsakliga verksamhet består i omsättning av varor eller tjänster till konsumenter kan det antas att bidraget har en direkt påverkan på priset eller den producerade kvantiteten
- om bidraget beviljas för att täcka mottagarens fasta kostnader kan kopplingen till priset anses svagare än om bidraget skall täcka de löpande kostnaderna i mottagarens verksamhet
- vad som är avsikten med bidraget hos utbetalande myndighet. Om det framgår tydligt att avsikten med bidraget just är att stimulera omsättningen av vissa varor eller tjänster (till rimliga priser) tyder detta på att bidraget är direkt kopplat till priset. Ett villkor för bidragsutbetalningen kan till och med vara att en omsättning av varor och tjänster *måste ske* i verksamheten.
- om ett matematiskt samband kan påvisas mellan förändringar av bidragsbeloppet, mängden producerade varor eller tjänster och priset på de aktuella varorna och tjänsterna.

Generaladvokaten ansåg inte att förstainstansrättens frågor 2 och 3 hade något att göra med huvudfrågan för processen. Detta hade också påpekats av ASBL och den belgiska staten. Enligt informationen till EG-domstolen tillhandahöll ASBL inte någon tjänst åt regionen Wallonie. Generaladvokaten ansåg därför att EG-domstolen skulle avvisa frågorna i denna del. Men, säger generaladvokaten, om EG-domstolen ändå anser att frågorna är kopplade till huvudfrågan för processen skulle, om bidraget kan anses som en betalning för ett tillhandahållande åt bidragsgivaren, bidraget istället anses som ett vederlag för en tjänst (punkt 40 i yttrandet). I så fall skall detta tillhandahållande beläggas med mervärdesskatt. Utbetalningen som görs av regionen Wallonie är i så fall själva betalningen för tillhandahållandet (priset på transaktionen) och inte ett bidrag kopplat till priset.

EG-domstolen anslöt sig till generaladvokatens yttrande i detta avseende (punkt 10 i domen) och slog fast att artikel 11 A såvitt avser subventioner direkt kopplade till priset reglerar de situationer där tre parter är inblandade: den myndighet som beviljar bidraget, det organ som kommer i åtnjutande av bidraget samt köparen av de varor och tjänster som levereras av det bidragsmottagande organet. Regeln avser inte sådana transaktioner som utförs för den utbetalande myndighetens egen del ("for the benefit of the authority granting the subsidy"). Domstolen konstaterar vidare att operativa bidrag (driftsbidrag) som täcker en del av de löpande kostnaderna i verksamheten nästan alltid påverkar priset på de varor och tjänster som omsätts i den subventionerade verksamheten. Detta är dock enligt domstolen inte tillräckligt för att bidraget skall bli beskattningsbart. Följande förutsättningar måste, enligt EG-domstolen, vara uppfyllda för att bidraget skall anses kopplat till priset:

- bidraget skall utbetalas särskilt till bidragsmottagaren för att möjliggöra för denne att tillhandahålla vissa varor eller tjänster,
- priset på varan eller tjänsten måste vara känt senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde vilket innebär att bidraget måste vara fastställt senast vid denna tidpunkt och att det vid denna tidpunkt föreligger en rätt att motta bidraget.

EG-domstolen säger vidare att, för att kunna slå fast att det föreligger en direkt koppling mellan bidraget och varan eller tjänsten i fråga, det måste påvisas på ett tidigt stadium att köparen av varan eller tjänsten kommer i åtnjutande av fördelarna som bidraget medför för bidragsmottagaren. Priset som köparen betalar måste kunna bestämmas på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som säljaren av varan eller tjänsten beviljas vilket därför utgör en av faktorerna vid avgörandet av vilket pris som begärs av denne. Domstolen menar att man vid bedömningen på ett objektivt sätt måste undersöka om det faktum att ett bidrag utbetalas till säljaren medför att denne kan sälja sina varor eller tjänster till ett lägre pris än vad han annars hade behövt ta ut. I fallet ASBL utförs en mängd olika aktiviteter. Den nationella domstolen måste enligt EG-domstolen, klargöra huruvida varje aktivitet hos bidragsmottagaren berättigar till en särskild och urskiljbar betalning eller om bidraget utbetalas i klump för att täcka alla ASBL:s löpande kostnader som är gemensamma för samtliga aktiviteter. Det är under alla omständigheter, enligt EG-domstolen, endast den del av bidraget som kan identifieras som ett vederlag för en beskattningsbar leverans som kan, där det är lämpligt, bli föremål för mervärdesskatt. En analys av de årliga ekonomiska förhållandena mellan ASBL och regionen Wallonie skulle enligt EG-domstolen göra det möjligt för den nationella domstolen att slå fast om det bidragsbelopp som tillerkänns varje aktivitet som ålagts ASBL av regionen är beräknat utifrån ramavtalet mellan parterna. Om så är fallet skulle en direkt koppling mellan bidraget och försäljningen av de tidningar som ges ut av ASBL kunna upprättas. Enligt ramavtalet skall ASBL upprätta sin budget på grundval av föregående års bidrag.

För att kunna avgöra om vederlaget i form av bidrag kan identifieras kan den nationella domstolen antingen jämföra försäljningspriset på varan med dess normala självkostnadspris, eller undersöka om bidragsbeloppet minskats när varorna inte längre produceras. Det är inte nödvändigt menar EG-domstolen, att bidraget exakt motsvarar minskningen av priset på varan, det räcker att förhållandet mellan prisminskningen och bidraget, vilket kan utgöra ett proportionellt belopp, är tydligt (punkt 17 i domen).

Generaladvokatens yttrande i målet C-353-00 Keeping Newcastle Warm

Ytterligare ett mål som behandlar artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet och orden ”subventioner direkt kopplade till priset på sådana leveranser” är för närvarande anhängigt i EG-domstolen (C-353-00 Keeping Newcastle Warm, generaladvokatens yttrande av den 5 februari 2002). Omständigheterna i målet är följande.

Enligt en särskild ordning, the Home Energy Efficiency Scheme, gavs under 1990-talet en möjlighet för hushåll att erhålla ett bidrag från ”the Energy Action Grants Agency” (EAGA) för rådgivning avseende isolering av hus, effektiv användning av hushållsmaskiner, belysning eller luft och vattenvärme i vissa bostäder i energihänseende. Enligt bidragsvillkoren utbetalades bidraget till den s.k. nätverksinstallatören (”network installer”) som svarade för rådgivningen till hushållen. En förutsättning för utbetalning av bidraget var att ett avtal ingicks mellan

den som skulle erhålla rådgivningen (hushållet) och den som skulle tillhandahålla rådgivningstjänsten. Keeping Newcastle Warm (KNW) var en sådan nätverksinstallatör som ingick avtal om rådgivning med hushåll i en viss region och mottog för denna tjänst bidraget som uppgick till 10 pund. Vid en process i "the VAT Tribunal" ansåg "the Commissioners of Customs and Excise" att eftersom bidraget utbetalades endast om det fanns ett kontrakt mellan KNW och det enskilda hushållet skulle bidraget anses som en betalning för en tjänst som tillhandahölls hushållet och bidraget skulle därför ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt.

Generaladvokaten konstaterar att det inte finns någon definition av uttrycket "subvention" i det sjätte direktivet men generaladvokaten ansluter sig till vad KNW och Storbritannien anfört att med en subvention i allmänhet skall förstås en summa pengar som utbetalas av allmänna medel i det allmännas intresse. Generaladvokaten konstaterar vidare att en allmän subvention som täcker allmänna löpande kostnader och som endast påverkar bidragsgivaren och bidragsmottagaren direkt eller indirekt, inte kan utgöra ett beskattningsbart bidrag. Bidraget kan endast beskattas om det beviljas i ett förhållande där tre parter ingår. Skälet enligt generaladvokaten är att subventioner från allmänna medel utbetalas i det allmännas intresse och inte för att utgöra en betalning för en upphandlad vara eller tjänst. Generaladvokaten hänvisar till ASBL-målet i vilket EG-domstolen också uttalade att artikel 11 A endast avser situationer där tre parter är inblandade.

Generaladvokaten konstaterade att det i förevarande mål förelåg ett trepartsförhållande: EAGA som betalar ut bidraget, KNW som utför rådgivningstjänsten och som mottar bidraget och hushållet som kommer i åtnjutande av tjänsten. Generaladvokaten slog fast att bidraget kan hänföras till tillhandahållandet av en energirådgivningstjänst och att det avser att täcka hela eller delar av kostnaden för tjänsten. Det får därmed anses föreligga en direkt koppling mellan tjänst och betalning. Bidraget får därmed anse utgöra ett vederlag och inte ett bidrag till att täcka KNW:s löpande kostnader. Det faktum att bidraget utbetalas av en tredje person förtar inte dess karaktär av vederlag. Situationen är enligt generaladvokaten jämförbar med den där vederlaget består av en rabattkupong som presenteras för detaljisten av slutanvändaren. I dessa fall får detaljisten visa upp kupongen för en tredje person – nämligen den som utfärdade kupongen – för att erhålla mellanskillnaden mellan det rabatterade priset och det normala orabatterade priset. En sådan återbetalning har av EG-domstolen i målet C-288/94 Argos ansetts utgöra del av vederlaget.

Möjlighet att begränsa avdragsrätten vid mottagande av bidrag som inte är direkt kopplade till priset för en leverans

Vid mottagande av bidrag som inte anses direkt kopplade till priset på en leverans finns en rätt för medlemsländerna att indirekt beskatta bidraget genom att tillämpa avdragsbegränsningsregeln i artikel 19.1 i det sjätte direktivet (en beräkning genom bråk, s.k. pro rata). Bidraget minskar avdragsbeloppet genom att bidragsbeloppet läggs till i bråkets nämnare. Medlemsländerna får dock tillämpa andra fördelningsgrunder för ingående skatt, jfr. artikel 17.5 i det sjätte direktivet. I svensk rätt finns

en avdragsbegränsningsregel avseende bidrag som utbetalas i kultursektorn, se 8 kap. 13 a § ML.

Avdragsbegränsningsregeln i artikel 19.1 kan i fråga om bidrag inte tillämpas om bidraget som utbetalas i själva verket utgör priset för en levererad vara eller en tillhandahållen tjänst åt bidragsgivaren. I dessa fall är ju ”bidraget” faktiskt en betalning för en vara eller en tjänst och skall ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt på vanligt sätt.

11.4 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Reglerna om beskattningsunderlag i 7 kap. ML anpassas till artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet så att det framgår att även ersättning för vara eller tjänst som betalas av en tredje person som inte är avtalspart skall ingå i beskattningsunderlaget. Vidare kompletteras reglerna om beskattningsunderlag med det sjätte direktivets bestämmelse om att sådana bidrag som utbetalas av en tredje person och som anses direkt kopplade till priset för en viss transaktion skall ingå i beskattningsunderlaget.

Skälen för promemorians förslag: Bidrag kan ges i många olika former och för en mängd olika syften. Bidrag kan utbetalas av det allmänna eller av privata intressen eller i en kombination. Bidrag kan t.ex. utgå i form av direkta penningstöd, kostnadsersättningar, förmånliga lån eller garantier. Syftet med bidraget kan vara att täcka förluster och förhindra att viss verksamhet slås ut, finansiera omstruktureringar, stimulera investeringar för expansion och utveckling, stimulera import eller export, öka inkomstnivån för vissa grupper, stimulera åtgärder för att förbättra miljön, upprätthålla priser (prisstöden på jordbruksområdet t.ex.) eller stöd för att minska priset på vissa tillhandahållanden (kollektivtrafik t.ex.) m.m.

Under vissa förutsättningar skall enligt artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet mervärdesskatt tas ut på bidrag. Så skall ske när bidragsbetalningen har en sådan karaktär att den kan anses utgöra ett vederlag för en vara eller en tjänst eller att bidraget utan att kunna anses utgöra ett vederlag har en sådan inverkan på priset för ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst att bidraget får anses direkt kopplat till priset på detta tillhandahållande. Syftet med att beskatta vissa bidrag är att uppnå en neutralitet i beskattningen och förhindra konkurrenssnedvridning.

Enligt svensk rätt och rättspraxis kan beskattning ske av vissa bidrag men en prövning från fall till fall med utgångspunkt från vissa kriterier är nödvändig (se avsnitt 11.2 ovan). Vid bedömningen av skatteplikten är syftet med bidraget viktigt samt sättet på vilket bidraget fastställs. I ML saknas emellertid en regel motsvarande den i artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet om att subventioner som är direkt kopplade till priset på en leverans skall inräknas i beskattningsunderlaget. I promemorian föreslås att en sådan regel införs i 7 kap. 3 a § ML. Vidare föreslås att reglerna om beskattningsunderlag preciseras så att det framgår att även de betalningar för en vara eller en tjänst som görs av en tredje person skall ingå i beskattningsunderlaget. Se i detta avseende bl.a. EG-målet C-

18/92 Chaussures Bally S/A. Frågan var om säljaren (skoföretaget Bally) fick minska sitt beskattningsunderlag med den del av betalningen som kreditkortsföretaget behöll när kunden betalade med sitt kreditkort. EG-domstolen ansåg att det i fallet rörde sig om två olika transaktioner – en transaktion avseende försäljning av skor och en transaktion avseende den tjänst som kreditkortsföretaget tillhandahöll. EG-domstolen konstaterade¹⁰ att använd metod för betalning mellan köparen och säljaren inte kan ändra beskattningsunderlaget. Betalningen av vederlaget för varuleveransen kan enligt artikel 11 A.1 a inte enbart göras av köparen utan även av en tredje person, i förevarande fall kreditkortsföretaget. Det faktum att säljaren erhöll ett lägre belopp av kreditkortsföretaget på grund av att kreditkortsföretaget avräknade en del som ersättning för sin tjänst, påverkade inte beskattningsunderlaget för skoleveransen.

Det sjätte direktivet innehåller inte någon definition av ordet ”subvention” i artikel 11 A.1 a. I ML nämns ”bidrag eller stöd” i 8 kap. 13 a § men varken i den bestämmelsen eller i ML i övrigt finns någon definition av dessa uttryck. I övriga språkversioner av det sjätte direktivet används följande ord i artikel 11 A.1 a: ES ”subvenciones”, DA ”tilskud”, DE ”subventionen”, FR ”subventions”, EN ”subsidies”, IT ”sovvenzioni”, NL ”subsidies” och PT ”subvenções”. I det sjätte direktivet används således i de flesta språkversioner ordet ”subvention”. Den språkliga betydelsen (på svenska) av ordet subvention är ekonomiskt understöd.¹¹ I ESA 95 (Rådets förordning (EG) Nr 2223/96 av den 25 juni 1996 om det europeiska national- och regionalräkenskapsystemet) definieras subventioner på följande sätt:

”Subventioner (D.3) är löpande, ensidiga betalningar som den offentliga sektorn eller Europeiska unionens institutioner gör till inhemska (43) producenter med syftet att påverka produktionsnivåerna, priserna eller ersättningen till produktionsfaktorerna. Övriga icke-marknadsproducenter kan erhålla övriga produktionssubventioner endast i de fall dessa betalningar grundas på allmänna bestämmelser som gäller både marknads- och icke-marknadsproducenter. Av konvention förekommer inte produktsubventioner för övrig icke-marknadsproduktion.
----”

Enligt ESA 95 skall dock inte exempelvis löpande transfereringar från den offentliga sektorn till hushållen i deras egenskap av konsumenter behandlas som subventioner. De behandlas antingen som sociala förmåner eller som diverse löpande transfereringar.

I det sjätte direktivet görs ingen inskränkning avseende vem som utbetalar subventionen. Ordalydelsen i artikel 11 A.1 a är neutral i detta avseende vilket innebär att även subventioner som utbetalas av privaträttsliga organ kan bli föremål för mervärdesskatt under förutsättning att utbetalningen är kopplad till priset på en vara eller en tjänst. I svenskt språkbruk används ordet ”subventionerad” för att beskriva när priset på en vara eller en tjänst är lägre på grund av att någon form av pengastöd har utbetalats så att priset kunnat reduceras för köparen. När det gäller frågan om ordet subvention eller bidrag skall användas vid genomförandet av artikel 11 A.1 a i ML görs i

¹⁰ Punkt 17 i domen.

¹¹ Enligt Svenska Akademiens ordlista.

promemorian den bedömningen att ordet bidrag bör användas i den nationella rätten, istället för ordet subvention. Ordet bidrag används oftare i dagligt språkbruk än ordet subvention. Ordet bidrag kan visserligen ges en något vidare innebörd än ordet subvention, men vid en tolkning av uttrycket enligt de kriterier som enligt gällande rättspraxis skall vara vägledande vid bedömningen av om bidraget kan anses direkt kopplat till priset eller ej, bör resultatet bli detsamma oavsett vilket ord som används.

Vid bedömningen av om ett bidrag skall anses direkt kopplat till priset på en leverans måste en analys göras utifrån de kriterier som har etablerats i praxis hittills. I avsnittet om EG-rätten ovan (avsnitt 11.3) har redovisats de kriterier som EG-domstolen i målet C-184/00 ASBL har ansett att den nationella domstolen bör tillämpa vid bedömningen. Även generaladvokatens yttrande i C-363-00 KNW kan anses vara vägledande. Sammanfattningsvis torde prövningen kunna göras med utgångspunkt från följande frågor. Om svaret på frågorna blir jakande är detta något som mot bakgrund av EG-domstolens angivna kriterium tyder på att bidraget kan anses direkt kopplat till priset på en leverans av vara eller tillhandahållande av en tjänst och att bidraget därmed skall ingå i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt:

- Utgör ”bidraget” i själva verket ett pris som erläggs av utbetalaren i sin egenskap av förvärvare av vara eller tjänst för eget bruk eller i sin egenskap av tredje person som erlägger hela eller del av betalningen? Jfr. generaladvokatens bedömning i målet C-353-00 Keep Newcastle Warm som redogjorts för i avsnitt 11.3 ovan. Om bidraget utgör priset på en vara eller tjänst som har tillhandahållits skall det ingå i beskattningsunderlaget på vanligt sätt.
- Kan bidraget kopplas till en verksamhet som bedrivs av mottagaren och som består av omsättning av varor eller tjänster?
- Kan det visas på ett tidigt stadium att den som köper bidragsmottagarens varor eller tjänster verkligen kommer i åtnjutande av fördelarna som bidraget medför för bidragsmottagaren (lägre priser eller ökad produktion/ökat utbud)?
- Kan priset som köparen betalar till bidragsmottagaren bestämmas så att det minskar i proportion till det bidrag som mottas och bidragets storlek således avgör vilket pris som tas ut? Kan mottagaren av bidraget sälja sina varor till ett lägre pris, objektivt sett, än vad han annars hade behövt ta ut för sina varor eller tjänster?
- Är bidragsbeloppet fastställt senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde för mottagarens leverans av varor eller tjänster och föreligger det vid denna tidpunkt en rätt för mottagaren att erhålla bidraget?
- Beräknas bidraget exempelvis genom en referens till priset på varor och tjänster som omsätts i verksamheten?

Vilka bidragstyper som utifrån nämnda kriterier skall anses utgöra bidrag direkt kopplade till priset måste avgöras av rättstillämpningen. En förutsättning för att mervärdesskatt skall kunna tas ut på ett sådant bidrag är att omsättningen till vilken bidraget kan kopplas är skattepliktig. Detta får anses följa av den inledande bestämmelsen 1 kap. 1 § ML om när mervärdesskatt skall betalas till staten. Ett bidrag som utbetalas till

exempelvis en undantagen verksamhet kan alltså inte bli föremål för mervärdesskatt, även om bidraget kan anses leda till lägre priser på tillhandahållandena i verksamheten och därmed anses direkt kopplat till priset. Vad beträffar frågan vilken skattesats som skall tillämpas när bidrag skall ingå i beskattningsunderlaget får denna avgöras med hänsyn till vilken skattesats som tillämpas på den omsättning till vilken bidraget kan kopplas. Mottas exempelvis ett bidrag som anses direkt kopplat till priset i en verksamhet som tillämpar en reducerad skattesats om 6 % på sin omsättning kommer bidraget att beskattas med 6 % mervärdesskatt.

Närmare anvisningar och rekommendationer om hur mervärdesskatt skall tas ut på ett bidrag som kan anses direkt kopplat till priset på en leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster bör kunna meddelas av Riksskatteverket. Det bör också övervägas om Riksskatteverket bör få en särskild föreskriftsrätt avseende tillämpningen av reglerna. En sådan rätt för Riksskatteverket kan tas in som ett särskilt bemyndigande i mervärdesskatteförordningen (1994:223). Som framgår ovan skall reglerna tillämpas oavsett vem som betalar ut bidragen. Detta innebär att även bidrag som utbetalas av EU skall omfattas av de nya bestämmelserna om förutsättningarna är uppfyllda. Vid bedömningen av EU-bidragens karaktär i mervärdesskatt hänseende bör andra medlemsländers behandling av motsvarande bidrag normalt kunna tjäna som ledning. Likformig och enhetlig behandling inom EU leder till att konkurrenssnedvridningar på EU:s inre marknad förhindras.

I promemorian föreslås även att en justering görs i 8 kap. 13 a § ML om avdrag vid mottagande av bidrag i kultursektorn. Bestämmelsen reglerar de fall då ett sådant bidrag mottas som inte kan anses utgöra ersättning för en omsatt vara eller tjänst. Vid mottagandet av sådana bidrag skall avdragsrätten begränsas. Som skäl till att avdragsbegränsningsregeln infördes angavs att man genom införandet av mervärdesskatt på vissa kulturtjänster (prop. 1996/97:10) inte önskade öka subventionsgraden i dessa verksamheter vilket skulle bli följden om full avdragsrätt för ingående skatt medgavs i kombination med att en reducerad skattesats valdes (6%). Ett annat skäl var den negativa påverkan på statsfinanserna som full avdragsrätt skulle medföra. Enligt 8 kap. 13 a § ML skall avdragsrätten för ingående skatt bestämmas utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Det föreslås att bestämmelsen justeras så att det framgår klart att någon avdragsbegränsning inte skall göras i de fall bidraget utgör ersättning enligt 7 kap. 3 a § ML i den föreslagna lydelsen, dvs. i de fall bidraget utgör priset på en vara eller en tjänst eller då bidraget kan anses direkt kopplat till priset på en vara eller en tjänst. Avdragsbegränsningen kan således endast komma i fråga vid mottagande av ”rena” bidrag dvs. sådana bidrag som inte utgör något vederlag för tillhandahållna vara eller tjänst åt bidragsgivaren eller sådana bidrag som inte anses ha någon direkt koppling till priset på de varor eller tjänster som bidragsmottagaren omsätter.

12 Beskattningsunderlaget vid vissa rabatter

12.1 Gällande rätt

I 7 kap. 6 § första stycket ML, som får anses motsvara artikel 11 C.1 i sjätte direktivet, anges att beskattningsunderlaget får minskas om den skattskyldige lämnar bonus, rabatter och andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom viss tid. Motsatsvis innebär detta att prisnedsättningar som är beroende av att betalning sker inom en viss tid (s.k. villkorliga rabatter) inte behöver minska beskattningsunderlaget.

Frågan om hur rabatter skall påverka beskattningsunderlaget har berörts i förarbetena vid flera tidigare tillfällen. I Betänkande angående indirekta skatter och socialförsäkringsavgifter (Fi 1967:10 s. 231 ff.) behandlas frågan relativt utförligt. Den beredning som föregick utredningens förslag ansåg att beskattningen som huvudregel skulle knytas till det faktiska vederlaget. Ett undantag från den principen föreslog beredningen skulle gälla rabatter som lämnades i efterhand. Dessa skulle inte föranleda justeringar av skatteredovisningen i de fall transaktionerna skedde mellan skattskyldiga. I betänkandet anför utredningen att *"De av beredningen föreslagna speciella avstegen från en beskattning enligt de faktiska vederlagen har väsentligen tillkommit för att underlätta skatteredovisningen och för att ernå en beskattning som inte påverkas av åtgärder eller omständigheter efter det avtalet träffats. Beträffande förslaget om rabatternas behandling har utöver problemen med att korrigering för rabattgivning i efterhand berör både säljarens och köparens redovisning också beaktas att den slutliga skatteeffekten blir densamma oavsett om korrigeringar görs eller ej inom beskattningsleden"*. Efter att ha analyserat beredningens förslag föreslog utredningen att reglerna skulle vara enhetliga och att rätten till justeringar av beskattningsunderlaget därvid skulle gälla generellt oavsett beskattningsled och inblandade parter. Utredningen konstaterade dock att någon justering inte skulle göras för s.k. villkorliga rabatter. I prop. 1968:100 (s. 132) lämnade regeringen ett förslag med denna innebörd.

I Ny mervärdesskattelag (prop. 1993/94:99) anges att förslaget till 7 kap. 6 § första stycket ML avses i sak överensstämma med vad som gäller enligt tidigare lagstiftning. I författningskommentaren (s. 198) konstateras att liksom enligt tidigare lagstiftning får beskattningsunderlaget inte minskas med sådana rabatter som lämnas på villkor att betalning görs inom viss tid (s.k. villkorliga rabatter).

I sjätte direktivet regleras beskattningsunderlaget för rabatter och andra prisnedsättningar i artikel 11. I artikel 11 A.3 a anges att beskattningsunderlaget inte får innefatta prisnedsättningar i form av kassarabatt (eng. price reductions by way of discount for early payments). I artikel 11 C.1 första stycket föreskrevs att om varor eller tjänster avbeställs eller inte godkänns eller om betalning helt eller delvis uteblir eller om priset har nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. I andra stycket anges att för de

fall att betalning helt eller delvis uteblir får medlemsstaterna dock göra undantag från denna bestämmelse.

12.2 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Prisnedsättningar i form av kassarabatt skall till skillnad mot vad som gäller för närvarande minska beskattningsunderlaget. Ett förtydligande införs vidare beträffande hur rabatter som ges till kunden vid tidpunkten för tillhandahållandet skall påverka beskattningsunderlaget. Vidare föreslås vissa följdändringar i reglerna om kreditfakturor.

Skälen för promemorians förslag: Nuvarande behandling av s.k. villkorliga rabatter, nämligen att de måste inkluderas i beskattningsunderlaget, är såvitt kan förstås motiverade av att skatteredovisningen skall underlättas och en beskattning uppnås som inte påverkas av åtgärder eller omständigheter efter det att avtalet träffats

Det sjätte direktivet föreskriver i fråga om villkorliga rabatter att beskattningsunderlaget inte får innefatta prisnedsättningar som är beroende av att betalning görs inom viss tid (kassarabatt). Om säljaren lämnar denna typ av rabatt skall således beskattningsunderlaget reduceras. Den nuvarande regleringen i ML kan inte anses ha denna innebörd. I syfte att ML:s regler i denna del skall motsvara det sjätte direktivets regler föreslås att 7 kap. 6 § första stycket ML ändras på sådant sätt att justering av beskattningsunderlaget skall ske för prisnedsättningar i form av kassarabatt.

I artikel 11 A.3 b anges att beskattningsunderlaget inte får innefatta rabatter som ges till kunden och som kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget skall således enligt EG-reglerna reduceras med det belopp som rabatten uppgår till. I ML finns inte någon bestämmelse som direkt motsvarar denna punkt. I praktiken torde det dock inte heller enligt ML vara aktuellt att anse att beskattningsunderlaget uppgår till ett högre belopp än vad ersättningen efter prisnedsättning uppgår till. I förtydligande syfte föreslås därför i denna promemoria att en motsvarighet till 11 A.3 b införs i 7 kap. 6 § första stycket.

I nuvarande bestämmelse anges att den skattskyldige får minska beskattningsunderlaget vid prisnedsättning som lämnas i efterhand och som inte är beroende av att betalning görs i viss tid. I Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2001 (s. 295) anges att det har ansetts valfritt att återföra eller inte återföra mervärdesskatt som belöper på bonus, rabatter eller andra prisnedsättningar som lämnats i efterhand. Om både säljare och köpare är skattskyldiga eller har rätt till återbetalning anförs i handledningen att det kan vara en onödig omgång att vidta dessa åtgärder. Vid en närmare anpassning av bestämmelsen till artikel 11 A.3 a och b samt artikel 11 C.1 i sjätte direktivet bedöms inte denna valfrihet kunna bibehållas. I enlighet med direktivets lydelse föreslås därför att minskning av beskattningsunderlaget i de angivna situationerna skall göras. Reduceringen av beskattningsunderlaget föreslås således bli obligatorisk.

I 11 kap. 8 § ML anges att den skattskyldige måste utfärda kreditnota i de fall som avses i nuvarande 7 kap. 6 § första stycket. Enligt Finansdepartementets bedömning bör en kreditnota utfärdas när en förändring av beskattningsunderlaget skett efter det att den ursprungliga fakturan utfärdats. Kreditnota skall därför utfärdas när den skattskyldige lämnat kassarabatt respektive satt ned priset efter det att tillhandahållandet ägt rum (jfr. förslaget avseende 7 kap. 6 § första stycket 1 och 3). När det däremot gäller rabatter som kontoförs vid tillhandahållandet torde i normalfallet rabatten framgå av den ursprungliga fakturan. Det saknas vid sådant förhållande skäl att utfärda en kreditfaktura. För dessa fall föreslås att kreditnota skall utfärdas enbart i de fall rabatten inte framgår av den ursprungliga fakturan.

Förslaget föranleder ändringar i 7 kap. 6 § första stycket och 11 kap. 8 § ML.

13 Beskattningsunderlaget vid import och återimport av varor som bearbetats och tillverkats i tredje land

Fråga har uppkommit om huruvida bestämmelserna i ML som rör beskattningsunderlaget vid återimport av gemenskapsvaror samt vid import och återimport av vissa andra varor fullt ut överensstämmer med vad sjätte direktivet föreskriver. Fråga är dels om sådana gemenskapsvaror som bearbetats i tredje land på annat sätt än genom reparation, dels om varor som tillverkats i tredje land av material som är gemenskapsvaror.

13.1 EG:s regler

Artikel 11 B i sjätte direktivet innehåller bestämmelser om beskattningsunderlaget vid import av varor. Artikel 11 B.5 avser beskattningsunderlaget för varor som tillfälligt förts ut från gemenskapen och som reparerats, bearbetats etc. i tredje land och därefter återimporteras till gemenskapen, dvs. varor som varit föremål för s.k. passiv förädling. I artikeln föreskrivs följande. ”När varor som har varit tillfälligt utförda från gemenskapen återinförs efter att utanför gemenskapen ha genomgått reparation, bearbetning eller anpassning eller efter att ha blivit iståndsatta eller omarbetade utomlands, skall medlemsstaterna vidta åtgärder för att se till att de för mervärdesskatteändamål behandlas på samma sätt som om den nämnda behandlingen av dem hade skett inom landets territorium.”

13.2 Reglerna i ML

Bestämmelser om beskattningsunderlaget vid import finns i 7 kap. 8 – 11 §§ ML. Enligt huvudregeln i 8 § utgörs beskattningsunderlaget av varans värde för tulländamål, bestämt enligt rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättande av en tullkodex för

gemenskapen, med tillägg av tull och andra statliga skatter eller avgifter, utom skatt enligt ML, samt under vissa angivna förutsättningar frakt- och försäkringskostnader och andra sådana omkostnader. Bestämmelser som rör de fall som avses i artikel 11 B.5 i sjätte direktivet finns i 7 kap. 9–11 §§ ML. Bestämmelserna utgör undantag från huvudregeln i 8 §. 9 § avser återimport av varor som *bearbetats* i tredje land, 10 § avser import och återimport av varor som har *tillverkats* i tredje land helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror och 11 § avser återimport av varor som *reparerats* i tredje land.

Enligt 7 kap. 9 § ML beräknas beskattningsunderlaget vid återimport av gemenskapsvaror som bearbetats i ett land utanför EG på något annat sätt än genom reparation enligt följande. Beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § minskas med beskattningsunderlaget för skatten vid förvärvet eller den tidigare importen, om – enligt punkten 1 - skatt enligt ML har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare import av varan, och – enligt punkten 2 – de bearbetade varorna återimporteras inom den tid som Tullverket fastställt och varorna förtullas för den som får tillämpa tullförfarandet passiv förädling.

Enligt 7 kap. 10 § beräknas beskattningsunderlaget vid import och återimport av varor som tillverkats i ett land utanför EG helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror enligt följande. Beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 8 § minskas med beskattningsunderlaget för den tidigare uttagna skatten, om – enligt punkten 1 – de varor som importerats eller återimporterats tillverkats av det temporärt exporterade materialet, och – enligt punkten 2 - de tillverkade varorna återimporteras inom den tid som Tullverket fastställt och varorna förtullas för den som får tillämpa tullförfarandet passiv förädling.

Vid en jämförelse mellan 7 kap. 9 och 10 §§ framgår att det för minskning av beskattningsunderlaget enligt 9 § förutsätts att skatt tagits ut vid den *skattskyldiges* förvärv eller tidigare import av varan (se punkten 1). Dvs. det uppställs ett krav på att den som är skattskyldig för återimporten av varan tidigare har förvärvat eller importerat den. Motsvarande förutsättning gäller däremot inte enligt 10 §. I den bestämmelsen talas endast om ”den *tidigare* uttagna skatten”. En annan skillnad mellan dessa bestämmelser är att det i 7 kap. 9 § 1 anges att ”skatt enligt denna lag har tagits ut i Sverige”, medan – som just nämnts - uttrycket ”den tidigare uttagna skatten” används i 7 kap. 10 §.

I 59 § andra stycket lagen (1968:430) om mervärdesskatt, som motsvarar 7 kap. 9 och 10 §§ ML, föreskrevs att om varan ”bearbetats på annat sätt eller tillverkats av svenskt eller i Sverige förtullat material, avdrag får medges för vad som i annan ordning belagts med mervärdesskatt”.

Vid ML:s tillkomst (SFS 1994:200) reglerades de nu aktuella fallen på följande sätt (dåvarande 7 kap. 9 § 2 och 3):

”2. om varan på annat sätt har bearbetats utomlands och skatt enligt denna lag har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare införsel av varan: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för skatten vid förvärvet eller den tidigare införseln,

3. om varan har tillverkats utomlands helt eller delvis av material för vilket skatt enligt denna lag har tagits ut i Sverige vid den skattskyldiges förvärv eller tidigare införsel av materialet: av beskattningsunderlaget enligt 8 § minskat med beskattningsunderlaget för den tidigare uttagna skatten, och”.

Bestämmelserna fick i här aktuella avseenden sin nuvarande utformning genom SFS 1994:1798 (prop. 1994/95:57). Av förarbetena framgår att reglerna systematiskt anpassats till artikel 11 B i sjätte direktivet och det nya tullförfarande som skulle gälla för svensk del enligt EG:s tullkodex vid ett svenskt medlemskap i EU (a. prop. s. 187).

13.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Kravet på att det är den som är skattskyldig för återimporten som måste ha förvärvat eller fört in varan vid ett tidigare tillfälle för att beskattningsunderlaget skall kunna minskas vid återimport efter bearbetning i tredje land tas bort. Den ändringen görs också att utöver skatt enligt ML som tagits ut i Sverige skall också mervärdesskatt som tagits ut i ett annat EG-land beaktas vid minskning av beskattningsunderlaget vid import och återimport efter bearbetning och tillverkning i tredje land.

Skälen för promemorians förslag: Artikel 11 B.5 i sjätte direktivet reglerar beskattningsunderlaget för temporärt exporterade varor som återimporteras efter att ha varit föremål för förädlingsprocesser i tredje land. Bestämmelsen innebär att beskattningsresultatet skall bli detsamma som om förädlingen utförts inom det egna landet. Det görs därvid inte någon skillnad på vad för slags förädlingsprocess som ägt rum. Varor som bearbetats i tredje land resp. tillverkats i tredje land av material som är gemenskapsvaror och sedan återimporteras skall således principiellt sett behandlas lika såvitt nu är i fråga.

Bestämmelserna i 7 kap. 9–10 §§ ML syftar i princip till att beskattningsunderlaget vid import och återimport av varor efter förädlingsprocesser skall utgöras av värdet av tillfört material och arbete.

Det har emellertid kommit till Finansdepartementets kännedom att den nuvarande utformningen av 7 kap. 9 § ML medför att det avsedda beskattningsresultatet inte alltid uppnås. Följande fall har påtalats. Ett svenskt företag (A) äger en vara som det önskar få förädlad. Företaget vänder sig till ett annat svenskt företag (B) med beställning därom. Det sistnämnda företaget tar emot varan och skickar den till tredje land för bearbetning. Efter bearbetningen skickas varan tillbaka till B, som i sin tur levererar den till A. Enligt vad som framkommit medges inte minskning av beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 9 § ML vid återimporten. Mervärdesskatt tas således i princip ut för både varans värde och värdet av bearbetningen. Skälet härtill är att företaget B, som är skattskyldigt vid återimporten, inte genom förvärv eller tidigare import av varan (jfr. 7 kap. 9 § 1) blivit ägare till denna. För det fall företaget A i stället valt att själv skicka varan för bearbetning till tredje land och sedan återimportera den, skulle däremot minskning av beskattningsunderlaget kunna ske enligt bestämmelsen. A hade då kunnat åberopa sitt förvärv eller sin tidigare import av varan.

För att ytterligare anpassa bestämmelserna i ML om återimport efter bearbetning i tredje land till vad sjätte direktivet föreskriver bör kravet på att det är den som är skattskyldig för återimporten som måste ha förvärvat eller fört in varan vid ett tidigare tillfälle tas bort. Härigenom uppnås också överensstämmelse med vad som enligt 7 kap. 10 § gäller vid återimport av varor som tillverkats i tredje land. I den paragrafen uppställs inte något motsvarande krav.

Som framgått ovan under redogörelsen för gällande rätt är en ytterligare förutsättning för minskning av beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 9 § 1 att skatt enligt ML har tagits ut i Sverige. I detta sammanhang beaktas således endast skatt som tagits ut i Sverige. Det finns anledning att ifrågasätta regeln även i den delen.¹² För en privatperson eller annan som t.ex. vid förvärv av varan i ett annat EG-land påförts skatt i det landet medför regeln att inte endast värdet av bearbetningen, utan även varans värde, skulle bli beskattat vid återimport. För att uppnå en bättre överensstämmelse med sjätte direktivet bör en ändring göras av innebörd att det vid återimport efter bearbetning i tredje land skall tas hänsyn också till mervärdesskatt som tagits ut i ett annat EG-land.

Vad gäller motsvarande fråga i 7 kap. 10 § talas där om ”den tidigare uttagna skatten”. Även vid import och återimport av varor som tillverkats i tredje land helt eller delvis av material som är gemenskapsvaror bör beaktas såväl skatt som tagits ut enligt ML som mervärdesskatt som tagits ut i ett annat EG-land. En ändring av det slag som nämnts i det föregående stycket bör därför göras också beträffande dessa fall.

14 Definitionen av begagnade varor för vinstmarginalbeskattningen

14.1 Riksskatteverkets framställning

Riksskatteverket har föreslagit att definitionen av begagnade varor för vinstmarginalbeskattningen i 9 a kap. 4 § 3 ML ändras, så att varor som består av ädelmetaller som är obearbetade eller i huvudsak obearbetade inte omfattas. Riksskatteverket har anfört följande. Från juvelerarbranschen har framkommit att den nuvarande 175 %-regeln med hänsyn till rådande priser på metallmarknaden omöjliggör tillämpning av vinstmarginalbeskattning vid handel med smycken. Inköpsvärdet understiger numera alltid 175 % av metallvärdet. Trots detta uppger branschen tillämpa vinstmarginalbeskattning.

14.2 EG:s regler

År 1994 antogs inom EG nya regler för mervärdesbeskattningen av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter (rådets direktiv 94/5/EG av den 14 februari 1994 om tillägg till det gemensamma mervärdesskattesystemet och om ändring av direktiv 77/388/EEG -

¹² Jfr. Björn Westerberg, Mervärdesskatt – en kommentar, 1997, s. 301.

Särskilda föreskrifter för begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter). Reglerna, som har förts in i sjätte direktivet genom artikel 26a, innebär i korthet att beskattningen av begagnade varor m.m. hos en skattskyldig återförsäljare får grundas på säljarens vinstmarginal. Detta system skall i princip tillämpas på varor av angivna slag som säljaren förvärvat från privatpersoner eller andra personer som inte haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid sina förvärv av varorna. I artikel 26a A definieras vissa centrala begrepp. Vid tillämpningen av bestämmelserna avses med begagnade varor lös egendom som är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation, med undantag av konstverk, samlarföremål eller antikviteter och med undantag för ädla metaller eller ädelstenar enligt medlemsstaternas definition (artikel 26a A.d).

14.3 Reglerna i ML

Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning är i svensk rätt införda i 9 a kap. ML. I 9 a kap. 4 § ML definieras begagnade varor som varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Vissa undantag finns. Definitionen av begagnade varor omfattar enligt punkten 3 i bestämmelsen inte varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina, om ersättningen vid återförsäljarens förvärv understiger 175 procent av metallvärdet på inköpsdagen av det guld, silver eller platina som ingår i varan, samt skrot, avfall eller liknande som innehåller guld, silver eller platina. Enligt punkten 4 undantas även oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar från definitionen av begagnade varor.

En bestämmelse som motsvarar den s.k. 175 % -regeln i 9 a kap. 4 § 3 ML infördes ursprungligen år 1982 i 18 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt (SFS 1982:449, prop. 1981/82:214). Bestämmelsen innebar begränsningar i rätten till avdrag för s.k. fiktiv skatt vid förvärv av vissa varor av ädelmetaller. Den syftade till att beträffande exporttransaktioner undanröja ett visst materiellt felaktigt skatteresultat och att motverka vissa oegentligheter. (Vid en skattskyldig persons förvärv av varor av investeringkaraktär, liksom vid förvärv av andra varor, bestämdes avdraget för fiktiv skatt av inköpspriset. För vissa sådana varor, t.ex. guld, hade detta pris varit högre än det pris som betalades vid det första köpet av varan. Det medgivna avdraget för en beräknad ingående skatt blev därför högre än den mervärdesskatt som tidigare erlagts för varan. Vid transaktioner inom landet skedde en korrigerigering eftersom också den utgående skatten vid en efterföljande försäljning varit i motsvarande mån högre. Någon sådan korrigerigering följde emellertid inte vid exportförsäljning, eftersom mervärdesskatt inte skulle erläggas vid export. De oegentligheter som uppmärksammats rörde bl.a. falska avdrag för fiktiv skatt inom handeln med ädelmetaller.) Avsikten med bestämmelsen var i princip att avdragsrätt skulle finnas kvar för bearbetade varor, som var avsedda att återsäljas. Rätten till avdrag för fiktiv skatt slopades när reglerna om vinstmarginalbeskattning infördes i ML.

14.4 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Definitionen av begagnade varor för vinstmarginalbeskattningen ändras såvitt gäller ädelmetaller på så sätt att det anges att varor som består av guld, silver eller platina som är obearbetat eller i huvudsak obearbetat inte omfattas av definitionen.

Skälen för promemorians förslag: Enligt EG:s regler skall ädla metaller inte räknas som begagnade varor vid tillämpning av bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning. Det ankommer på varje medlemsland att bestämma vad som skall förstås med ädla metaller. När bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning infördes i ML uttalades följande i prop. 1994/95:202 s. 46. ”Enligt vad regeringen har erfarit får detta emellertid inte leda till att från tillämpningen av reglerna om beskattning av vinstmarginalen utesluts varor, särskilt smycken, som framställts av ädla metaller och ädelstenar. Det är således endast obearbetat eller i huvudsak obearbetat material som inte skall omfattas av definitionen av begagnade varor.”

Den nuvarande regeln i 9 a kap. 4 § 3 ML innebär att en jämförelse skall göras mellan å ena sidan den skattskyldige återförsäljarens inköpspris för varan och å andra sidan metallvärdet på inköpsdagen av det guld etc. som ingår i varan. Om inköpspriset understiger 175 % av metallvärdet anses varan inte som en begagnad vara, i annat fall räknas den som en begagnad vara. Enligt vad som framkommit är prisnivån på marknaden för varor som består av ädelmetaller respektive för ädelmetallerna i sig numera sådan att vinstmarginalbeskattning inte kan tillämpas vid handel med smycken, eftersom inköpspriset alltid understiger 175 % av metallvärdet. Bestämmelsen kan således inte tillämpas på det sätt som avsetts.

Avsikten med den föreslagna ändringen, som överensstämmer med Riksskatteverkets förslag, är att rätta till det angivna missförhållandet. Den föreslagna lösningen bör väljas i stället för att ändra värdegränsen i den nuvarande bestämmelsen till en annan procentsats av metallvärdet än 175. Härigenom behöver inte ett ställningstagande till vad som utgör en lämplig värdegräns göras. Vidare påverkar inte fluktuationer i ädelmetallvärdet respektive värdet av bearbetning av sådana metaller förutsättningarna för att allmänt sett tillämpa bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning.

15 Återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning utomlands

Fråga har uppkommit om huruvida rätten till återbetalning av ingående skatt i de fall den ingående skatten hänför sig till omsättning utomlands i

vissa avseenden är mer omfattande i svensk rätt än vad sjätte, åttonde¹³ och trettonde¹⁴ direktiven föreskriver.

15.1 Gällande rätt

Bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning utomlands finns intagna i 10 kap. 1 § första och tredje styckena samt i 11 § tredje stycket och 12 § ML.

Vad först gäller bestämmelsen i 10 kap. 1 § bör noteras att denna endast avser utländska företagens rätt till återbetalning. Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § ML en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här. Med utländsk företagare avses således både företagare som är etablerade inom EG och företagare etablerade utanför EG. Förutsättningarna för att dessa skall få återbetalning är enligt 10 kap. 1 § första stycket, dels att den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till en omsättning i verksamhet utomlands, dels att omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet om den gjorts här i landet. Det krävs således inte att omsättningen föranleder skattskyldighet i företagarens hemland. Prövningen avser den enskilda omsättningen och inte verksamheten. Slutligen krävs enligt tredje stycket att den ingående skatten skulle ha varit avdragsgill. Även om omsättningen skulle ha varit skattepliktig i Sverige om den gjorts här skall således återbetalning av ingående skatt inte ske om den ingående skatten omfattas av begränsningar i avdragsrätten på annan grund. Det är här fråga om begränsningar som är kopplade till särskilda kostnader, t. ex. utgifter för representation, inköp av personbilar etc., som företagaren trots att den ingående skatten hänför sig till en omsättning som medför avdragsrätt inte får dras av.

Regleringen motsvaras EG-rättsligt av artiklarna 17.3 a och 17.4 i sjätte direktivet samt av åttonde och trettonde direktiven. I 17.3 a stadgas bl.a. att medlemsstaterna skall medge en skattskyldig ("taxable person") återbetalning för ingående skatt som avser inköp och import av varor och tjänster om varorna och tjänsterna används för omsättningar som utförs i ett annat land, och omsättningarna hade medfört avdragsrätt om den hade utförts inom landet. Enligt artikel 17.4 skall denna återbetalning ske till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium, men som är etablerade i en annan medlemsstat eller utanför EG. Återbetalningsrätten skall genomföras i enlighet med de regler som fastställs i åttonde direktivet för företagare som är etablerade inom EG och i trettonde direktivet för företagare som är etablerade utanför EG. I åttonde och trettonde direktiven fastställs vad som avses med en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet respektive inom EG. Det är fråga om företagare som varken har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller fast etableringsställe inom landet från vilket

¹³ Rådets åttonde direktiv av den 6 december 1980 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (79/1072/EEG).

¹⁴ Rådets trettonde direktiv av den 17 november 1986 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – Regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade i gemenskapens territorium (86/560/EEG).

affärstransaktioner (business transactions) sker eller, om företagaren inte har sådant säte eller fast etableringsställe, inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas inom landet. För att kunna omfattas av åttonde och trettonde direktiven får företagaren inte heller omsätta varor eller tjänster inom landet med undantag för viss export och exportliknande tjänster samt sådana tjänster där köparen är betalningsskyldig för skatten (jfr. artikel 1 i åttonde resp. trettonde direktiven). Återbetalningsrätten enligt dessa direktiv utövas genom att företagaren ansöker om återbetalning av skatten. Detta sker i Sverige hos Riksskatteverket genom det särskilda skattekontoret i Ludvika.

Regleringen av rätt till återbetalning för utländska företagare har i Sverige funnits sedan 1991. Ursprungligen reglerades återbetalningarna i en särskild lag, lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Skälen till att återbetalningsrätten infördes var, dels att mervärdesskattebasen breddades, dels att den möjlighet för regeringen att meddela särskilda beslut som innebar avdragsrätt för exempelvis utländska flygbolag och rederier upphävdes. Det grundläggande syftet var att skapa neutralitet mellan inhemska och utländska företagare (prop. 1990/91:72). Motsvarigheten till den bestämmelse som nu finns införd i 10 kap. 1 § ML fanns i 3 § i den särskilda lagen. Förutsättningarna för återbetalning var i huvudsak likartade dem som idag gäller. Den utländske företagarens verksamhet skulle vara bedriven utomlands, den skulle ha medfört skattskyldighet enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, om den bedrivits här och mervärdesskatten skulle i så fall ha varit avdragsgill. Det avgörande för rätten till återbetalning skulle således vara bestämmelserna i GML om skattskyldighet. Det skulle i princip sakna betydelse om den utländske företagaren var skattskyldig till mervärdesskatt i sitt hemland. Som en ytterligare förutsättning för rätten till återbetalning angavs att mervärdesskatten skulle ha varit avdragsgill om verksamheten hade medfört skattskyldighet. Den sistnämnda bestämmelsen förtydligades till att gälla de inskränkningar i avdragsrätten som gällde för vissa utgifter, såsom utgifter för stadigvarande bostad, representation och personbilar (prop. 1990/91:72 s. 9).

Reglerna om återbetalning överfördes i stort sett oförändrade till nya ML när den tillkom 1994. Den enda skillnaden var att det för återbetalning krävdes att den ingående skatten antingen skulle ha varit avdragsgill (som tidigare) eller skulle ha berättigat till återbetalning. Skälet till tillägget om återbetalning var att bestämmelserna om återbetalning till dem som bedriver nystartade eller undantagna verksamheter eller exportverksamheter hade införts i ML. Dessa verksamheter betraktades inte som verksamheter som medförde skattskyldighet i Sverige och kunde därför per definition inte medföra en avdragsrätt, med andra ord verksamheter som är undantagna från beskattning, men där rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatten föreligger (s.k. nollbeskattning). Innebörden av bestämmelsen förändrades dock inte. Det var i båda fallen fråga om begränsningar i avdragsrätten (och därmed återbetalningsrätten) som avsågs.

När det härefter gäller bestämmelsen i 10 kap. 11 § tredje stycket ML är den (till skillnad från bestämmelsen i 10 kap. 1 §) främst avsedd att ge

företagare som är etablerade i Sverige en återbetalningsrätt när de omsätter varor och tjänster i ett annat EG-land. Även beträffande denna bestämmelse krävs dock för rätt till återbetalning att avdragsrätt eller återbetalningsrätt för den ingående skatten skulle ha förelegat om varan eller tjänsten hade omsatts här i landet.

Denna bestämmelse har också sin motsvarighet i artikel 17.3 a i det sjätte direktivet. Som framgått skall medlemsstaterna enligt denna artikel ge varje skattskyldig person ("taxable person") en rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt som avser inköp och import av varor och tjänster i den mån varorna eller tjänsterna används för transaktioner hänförliga till en aktivitet som utförs i ett annat land, och transaktionerna skulle medföra avdragsrätt för ingående skatt om de hade utförts inom landets territorium. I dessa fall skall dock inte reglerna i åttonde eller trettonde direktivet tillämpas eftersom dessa direktiv som ovan framgått endast skall tillämpas i de fall då företagaren inte är etablerad inom landet. I Sverige medges återbetalningsrätten enligt 19 kap. 11 § ML i dessa fall i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. I praktiken innebär detta att företagaren drar av skatten i sin skattedeklaration på samma sätt som gäller för ingående skatt som hänförs sig till omsättning inom Sverige.

Bestämmelsen i 10 kap. 11 § tredje stycket infördes med delvis annan utformning genom skatteutskottets betänkande 1994/95:SkU7, Mervärdesskatten och EG. Bestämmelsen omfattade endast ingående skatt som hänförde sig till tjänster, men avsåg liksom i dag de fall då tjänsten omsattes i ett annat EG-land. Rätten till återbetalning gällde under förutsättning att omsättningen var skattepliktig eller undantagen från skattplikt med rätt till återbetalning. Ordalydelsen ändrades till nuvarande lydelse genom prop. 1995/96:58, EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen. Bestämmelsen gjordes därmed tillämplig även på ingående skatt som hänförde sig till förvärv av varor.

15.2 Förslag till ändring

Promemorians förslag: En förutsättning för rätt till återbetalning för ingående skatt som avser förvärv eller import av varor och tjänster som hänför sig till en omsättning utomlands, skall vara att omsättningen är skattepliktig i det land där omsättningen sker. Liksom i dag skall som ytterligare förutsättningar gälla att omsättningen skulle ha varit skattepliktig om den gjorts här och att det inte enligt ML föreskrivs avdragsbegränsningar för ingående skatt på den typ av förvärv eller import som avses. Förutsättningarna för återbetalningsrätt gäller såväl för utländska företagare som för företagare etablerade i Sverige, då dessa i Sverige förvärvar eller importerar varor och tjänster som hänför sig till deras omsättningar i annat EG-land eller i ett land utanför EG.

Skälen för promemorians förslag: Frågan om under vilka förutsättningar rätt till återbetalning för ingående skatt skall ges enligt

åttonde direktivet har varit föremål för överväganden av EG-domstolen i två fall. I målet C-302/93 Debouche, REG 1996, s. I-4495, hade domstolen att ta ställning till om en advokat som var etablerad i Belgien och som för advokatverksamheten leasade en bil i Nederländerna hade rätt att få återbetalning av den ingående skatten på leasingavgiften i Nederländerna. Advokattjänster var undantagna från beskattning i Belgien, men inte i Nederländerna. Domstolen hänvisade i domen till artikel 3 b i åttonde direktivet som föreskriver att den skattskyldiga personen ("the taxable person") måste förete ett intyg utfärdat av behörig myndighet i den medlemsstat där han är etablerad, om att han betraktas som skattskyldig ("taxable person") vad gäller mervärdesskatt i den staten. Domstolen pekade särskilt på den sista meningen i denna artikel som föreskriver att ett sådant intyg inte får utfärdas till skattskyldiga personer som är skattebefriade i enlighet med artikel 24.2 i sjätte direktivet. Av detta drog domstolen slutsatsen att "taxable persons" som omfattas av ett undantag från beskattning och som därför inte har avdragsrätt inte heller, i enlighet med syftet med mervärdesskattedirektiven, har rätt till återbetalning av skatten i en annan medlemsstat (punkt 15). Domstolen betonade att syftet med det åttonde direktivet (enligt tredje strecksatsen i preambeln) inte är att underminera ordningen enligt det sjätte direktivet. Åttonde direktivet syftar till att eliminera diskrepanser mellan länderna som kan ge upphov till konkurrenssnedvridning. I målet åberopade advokaten följande uttalande i strecksats fem i preambeln till stöd för att han skulle få återbetalning. "Whereas such rules must not lead to the treatment of taxable persons differing according to the Member State in the territory of which they are established." Domstolen ansåg dock att detta uttalande inte kunde ge stöd för att han skulle få återbetalning och uttalade att "om det hade varit så skulle han ha behandlats fördelaktigare än advokater i Nederländerna som får avdragsrätt på grund av att de utför skattepliktiga transaktioner, medan han får återbetalning trots att hans omsättning är undantagen" (punkt 19).

Det bör noteras att domstolens tolkning av artikel 3 b i åttonde direktivet i viss mån går utöver ordalydelsen i bestämmelsen. En "taxable person" enligt sjätte direktivet är även den som bedriver en undantagen verksamhet. Ett intyg borde alltså även kunna utställas till denne. Den sista meningen som domstolen hänvisade till avser endast den som är undantagen på grund av de särskilda reglerna för småföretagare. Bestämmelsen skulle härigenom kunna tolkas motsatsvis, dvs. det är endast i de fall då en "taxable person" är en undantagen småföretagare som denne inte skall få återbetalningsrätt för ingående skatt som hänförs till omsättning i det land där denne är etablerad.

Domstolen har emellertid i ännu ett mål slagit fast principen att en "taxable person" inte i något fall skall få återbetalning av ingående skatt som denne inte skulle få avdragsrätt för i sitt etableringsland. Målet C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, REG 2000 s. I-6109, gällde ett bank- och finansieringsinstitut (bolaget) som var etablerat i Italien och där bedrev både undantagen och skattepliktig verksamhet. Bolaget hade ett representationskontor i Frankrike, som inte var av dignitet att betraktas som ett fast driftsställe, men som bolaget hade kostnader för att inrätta. Bolaget sökte återbetalning av den ingående skatten i Frankrike.

Domstolen hänvisade till *Debouche*-målet och uttalade följande ”Domstolen har fastställt att det finns ett samband mellan avdragsrätten i den medlemsstat där den skattskyldige är etablerad och rätten till återbetalning i en annan medlemsstat där kostnaderna uppkommit. Domstolen har sålunda fastslagit att en skattskyldig som omfattas av ett undantag från skatteplikt, och som följaktligen inte har rätt att göra avdrag för ingående skatt som erlagts i den medlemsstat där denne är etablerad, i enlighet med syftet med mervärdesskattedirektiven inte heller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt som erlagts i en annan medlemsstat” (punkt 23). Domstolen anförde vidare att ”den skattskyldige, om denne i en annan medlemsstat än den stat där han är etablerad har haft kostnader som avser både skattepliktiga och undantagna transaktioner i sistnämnda stat, har rätt till partiell återbetalning i den förstnämnda staten”. Av domen framgår vidare att det förutom prövningen av avdragsrätten i etableringsstaten även skall prövas om omsättningen skulle ha medfört avdragsrätt för ingående skatt om den utförts i återbetalningsstaten. Domstolen ansåg att detta följer av att artikel 2 i åttonde direktivet föreskriver att bestämmelserna i artikel 17.3 a i sjätte direktivet skall tillämpas. I 17.3 a föreskrivs att medlemsstaterna endast skall medge återbetalning om den ingående skatten hade varit avdragsgill om den hade utförts inom landet (dvs. det land där återbetalningen sker). Domstolen slog fast att i de fall en skattskyldig utför transaktioner som inte är undantagna i etableringslandet och sålunda medför avdragsrätt där skall återbetalning ändå inte ske om transaktionerna inte skulle medföra avdragsrätt i återbetalningsstaten om transaktionerna hade utförts där (punkt 28).

Slutligen fastslås i domen att en tredje prövning skall ske, nämligen att det är endast de kostnader som medför avdragsrätt i återbetalningsstaten som skall beaktas. Med detta uttalande i domen måste förstås att om det föreligger en avdragsbegränsning (t.ex. en regel om att ingående skatt på leasingavgifter på bilar endast får dras av med 50 procent), i etableringsstaten men inte i återbetalningsstaten, så påverkar det inte återbetalningsrätten under förutsättning att företaget använder bilen för omsättningar som medför avdragsrätt i båda länderna. Avdrag får i detta fall göras med 100 procent. Om tvärtom återbetalningsstaten har denna avdragsbegränsning, men inte etableringsstaten, så skall återbetalningen begränsas till 50 procent. I båda fallen blir avdragsrätten 0 procent om omsättningen i någon av staterna är undantagen från beskattning och därför inte medför avdragsrätt.

Av *Siena*-domen kan således utläsas att tre förutsättningar måste vara uppfyllda för att rätt till återbetalning enligt åttonde direktivet skall föreligga. För det första skall den omsättningen för vilken förvärvet har skett medföra avdragsrätt i etableringsstaten. För det andra skall omsättningen, om den hade företagits i återbetalningsstaten, ha medfört avdragsrätt där. För det tredje skall den ingående skatten på ett visst förvärv inte vara föremål för avdragsbegränsningar i återbetalningsstaten. Den andra förutsättningen motsvaras i svensk rätt av 10 kap 1 § första stycket ML och den tredje av 10 kap. 1 § tredje stycket ML. Däremot saknas en motsvarighet till den första förutsättningen. Principen att rätt till återbetalning i en medlemsstat förutsätter att den omsättning för vilket ett förvärv görs måste medföra avdragsrätt i den stat där

omsättningen sker kommer, som ovan framgått, klart till uttryck i både Debouche och Sienadomen. En bestämmelse som reglerar detta bör därför tas in i 10 kap. 1 § första stycket ML

Fråga är vidare om den princip som kommer till uttryck i domarna även skall vara tillämplig på rätten till återbetalning enligt trettonde direktivet, dvs. återbetalning till utländska företagare som är etablerade ett land utanför EG. Enligt artikel 3.2 i trettonde direktivet får, när det gäller skattskyldiga som inte är etablerade inom EG, inte återbetalning beviljas på gynnsammare villkor än dem som tillämpas avseende personer som är etablerade inom EG. Av detta måste anses följa att den nya förutsättning som föreslås i 10 kap. 1 § första stycket även skall göras tillämplig på skattskyldiga som är etablerade utanför EG. Eftersom 10 kap. 1 § redan idag omfattar dessa skattskyldiga behövs ingen särskild reglering.

Vad slutligen gäller återbetalningsrätten i 10 kap. 11 § tredje stycket ML, har som framgått av föregående avsnitt, även den bestämmelsen sin grund i artikel 17.3 a i sjätte direktivet. Det är här fråga om företagare som är etablerade i det land där förvärvet eller importen av varor eller tjänster görs. Företagarna använder dessa varor och tjänster för omsättningar i ett annat land. I artikel 17.3 a föreskrivs att det är den ingående skatt som avses i 17.2 som medför avdrags- eller återbetalningsrätt för omsättning i annat land. I 17.2 stadgas att en skattskyldig person ("taxable person") har rätt att få avdrag för ingående skatt i den mån varorna eller tjänsterna som köpts inom landet används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner ("are used for the purposes of his taxable transactions"). Enligt 17.3 a skall således avdrags- eller återbetalningsrätt för ingående skatt ges om den hänför sig till skattepliktig omsättning i annat land och om omsättningen skulle ha berättigat till avdragsrätt för ingående skatt inom landet. Sammantaget måste alltså bestämmelserna förstås så att det, för att återbetalning skall kunna ske, även i detta fall krävs att avdrags- eller återbetalningsrätt föreligger för den ingående skatten i såväl det land där omsättningen sker som i det land där förvärvet görs. En bestämmelse om detta bör således även tas in i 10 kap. 11 § tredje stycket ML.

Det är att notera att regleringen i artiklarna 17.2 och 17.3 a inte begränsas till omsättningar i ett annat EG-land. Även när det gäller återbetalning av ingående skatt som avser förvärv av varor och tjänster som hänför sig till omsättning i ett land utanför EG gäller således förutsättningarna att omsättningen skall vara skattepliktig i både omsättningslandet och i Sverige samt att det inte får finnas avdragsbegränsningar för den ingående skatten i Sverige. Bestämmelsen i 10 kap. 11 § tredje stycket bör därför utvidgas till att avse även de fall då en företagare som är etablerad i Sverige här förvärvar varor och tjänster för sin omsättning i ett land utanför EG.

16 Föreläggande att lämna periodisk sammanställning

16.1 Riksskatteverkets framställning

Riksskatteverket har yrkat att skattemyndigheten skall ges möjlighet att förelägga den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning enligt 10 kap. 33 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, att lämna eller komplettera en sådan sammanställning. Föreläggandet bör kunna förenas med vite. Verket har anfört att den sanktionsmöjlighet som skattemyndigheterna har i dag - att påföra förseningsavgift - inte är tillräcklig för att uppfylla förpliktelserna enligt rådets förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt). Vidare har Riksskatteverket yrkat att även verket skall ges denna rätt att utfärda föreläggande.

16.2 Gällande rätt

Enligt artikel 22.6 b i sjätte direktivet skall varje skattskyldig person som är registrerad till mervärdesskatt lämna en sammanställning över omsättningar och överföringar av varor till andra EG-länder. Sammanställningen skall innehålla uppgifter om registreringsnummer för mervärdesskatt för säljare och köpare samt om värdet på varorna. Sammanställningen skall som huvudregel lämnas varje kvartal, men vissa mindre företag ges rätt att lämna den årligen. I andra stycket i artikel 22.6 b föreskrivs att medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att de bestämmelser som gäller administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning skall respekteras fullt ut.

Bestämmelser om sådant administrativt samarbete finns bl.a. i rådets förordning (EEG) nr 218/92. I artikel 4.1 i denna förordning föreskrivs en skyldighet för varje medlemsstat att upprätthålla en elektronisk databas i vilken uppgifterna från sammanställningarna enligt artikel 22.6 b skall lagras och bearbetas. I andra stycket i samma artikel föreskrivs att medlemsstaterna skall säkerställa att deras databaser hålls aktuella, kompletta och korrekta. Uppgifterna skall vidarebefordras till andra medlemsstater inom tre månader efter utgången av det kalenderkvartal till vilket uppgifterna hänför sig.

Bestämmelser om skyldighet att lämna periodisk sammanställning finns införda i 10 kap. 33—36 §§ SBL. I 36 § föreskrivs att sammanställningen skall lämnas till Riksskatteverket senast den femte i andra månaden efter den period som sammanställningen avser. Riksskatteverket får gå med på att sammanställningen lämnas till någon annan myndighet. Enligt 15 kap. 6 § SBL får förseningsavgift tas ut med 1 000 kr om den som är skyldig att lämna en sammanställning inte gjort det inom föreskriven tid. Vidare får enligt 2 kap. 7 § andra stycket SBL även Riksskatteverket fatta beslut om förseningsavgift om sammanställningen skall lämnas till Riksskatteverket. I Riksskatteverkets författningssamling m.m.; RSFS 1999:12, finns närmare föreskrifter om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning.

16.3 Förslag till ändring

Promemorians förslag: Riksskatteverket skall ges rätt att förelägga den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning att lämna eller komplettera en sådan sammanställning. Ett sådan föreläggande skall kunna förenas med vite.

Skälen för promemorians förslag: För att uppfylla de skyldigheter som Sverige har enligt rådets förordning (EEG) nr 218/92 krävs att skattemyndigheterna ges möjlighet att på ett effektivt sätt hämta in uppgifter från de företagare som företar transaktioner mellan olika medlemsstater inom EU. Riksskatteverket har uppgett att möjligheten att påföra förseningsavgift inte är en tillräcklig åtgärd för att verket skall kunna uppfylla denna skyldighet.

De sanktionsmöjligheter som skattemyndigheten kan använda i samband med deklarationsförfarandet för att förmå de skattskyldiga att lämna deklARATIONER, bör kunna användas även för periodiska sammanställningar. En möjlighet att förelägga den som är uppgiftsskyldig att lämna en periodisk sammanställning eller att komplettera en lämnad, men ofullständig, sammanställning bör därför införas. En bestämmelse om detta bör tas in i en ny paragraf, 36 a §, i 10 kap. SBL.

Vad härefter gäller frågan om vem som skall ges rätt att utfärda föreläggandet kan konstateras att den periodiska sammanställningen enligt huvudregeln i 10 kap. 36 § SBL skall lämnas till Riksskatteverket. Verket har dock möjlighet att gå med på att sammanställningen lämnas till någon annan myndighet. Skälet till att denna möjlighet infördes var främst att vissa skattskyldiga som var ansluta till tulldatasystemet skulle kunna lämna periodiska sammanställningar direkt till tulldatasystemet. Från tulldatasystemet skulle därefter uppgifterna kunna föras över till skatteförvaltningen (se prop. 1994/95:57:88). Riksskatteverket har upplyst att möjligheten formellt inte har utnyttjats av verket. Emellertid godtar verket i praktiken att den periodiska sammanställningen lämnas till skattemyndigheten för vidarebefordran till Riksskatteverket. Likaså godtas och rekommenderas att de uppgiftsskyldiga i samband med pågående skattekontroll lämnar periodisk sammanställning samt skickar kompletteringar och rättelser till den granskande skattemyndigheten för en första kontroll och avstämning. Skattemyndigheten vidarebefordrar därefter uppgifterna till Riksskatteverket. Skälet till att verket tillåter detta är att förfarandet underlättas för den uppgiftsskyldige och att eventuella fel kan rättas i ett tidigt skede. Eftersom den periodiska sammanställningen skall lämnas till Riksskatteverket och skattemyndigheten ansvarar för kontrollen av affärshändelserna anser verket att både verket och skattemyndigheterna bör ges rätt att utfärda föreläggandet i enlighet med vad som idag gäller för påförande av förseningsavgift.

Det bör i detta sammanhang uppmärksammas att departementspromemorian ”Det nya Riksskatteverket”, Ds 2002:15, för närvarande bereds inom Finansdepartementet. I promemorian föreslås att det skall bildas en ny skattemyndighet genom sammanslagning av Riksskatteverket och nuvarande tio skattemyndigheter. Om detta förslag

genomförs kommer frågan om huruvida möjligheten att utfärda föreläggande skall ges Riksskatteverket, skattemyndigheterna eller både verket och skattemyndigheterna inte längre att vara aktuell. Utgångspunkten bör dock vara att det är den myndighet dit den periodiska sammanställningen enligt lag skall lämnas som skall ges rätt att utfärda föreläggande. Det förhållandet att Riksskatteverket, i den praktiska hanteringen, har låtit de uppgiftsskyldiga lämna sina sammanställningar till skattemyndigheten och uppgifterna sedan förts över till Riksskatteverket medför inte att verket härigenom har överfört ansvaret till skattemyndigheterna för att de periodiska sammanställningarna. Det är alltjämt Riksskatteverket som har ansvaret för att den uppgiftsskyldige lämnar sammanställningarna samt för att uppgifterna från dessa tas om hand och vidarebefordras till andra länder. Det bör därför också vara verket som skall ges rätt att utfärda förelägandet. Ett ställningstagande till frågan om även skattemyndigheterna skall ges denna rätt bör avvaktas till dess resultatet av beredningen av ovan nämnda departementspromemoria föreligger.

För att förelägandet skall bli effektivt bör detta kunna förenas med vite. Enligt 23 kap. 2 § första meningen får ett föreläggande enligt SBL förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Denna bestämmelse kommer att bli gällande även för de förelägganden som nu föreslås, utan särskild ändring.

17 Statsfinansiella och andra effekter

Förslagen avseende tillfälligt registrerade personbilar och motorcyklar, självkostnadspris som beskattningsunderlag samt beskattningsunderlaget vid bidrag kan få vissa begränsade positiva effekter. Även förslaget rörande återbetalning av ingående skatt kan ha viss positiv effekt. Förslagen beträffande periodiska publikationer och returemballage kan ge upphov till vissa begränsade negativa effekter. Sammantaget bör de ovan nämnda förslagen inte medföra annat än ringa statsfinansiella effekter.

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

18 Författningskommentar

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

2 kap.

1 §

Ändringen är föranledd av att 2 kap. 6 § tidigare har upphävts.

3 kap.

10 §

Ändringarna innebär att begränsningen av undantaget från skatteplikt avseende försäkringstjänster till att endast avse sådana tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713) eller enligt lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares verksamhet i Sverige slopas eftersom en sådan begränsning inte är förenlig med EG-rättslig praxis (C-349/96). Bestämmelsen kommer därför att omfatta försäkringstransaktioner oavsett vilket subjekt som är försäkringsgivare. När det gäller tillämpningen av begreppet försäkringstransaktion har domstolen i samma mål anfört att försäkringstransaktioner enligt en allmän uppfattning kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskotts betalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas.

Vidare har på samma sätt som i artikel 13 B.a i sjätte direktivet gjorts ett förtydligande om att även omsättning av återförsäkringstransaktioner omfattas av undantaget från skatteplikt.

19 §

Ändringen medför att framställningstjänster, tjänster som har samband med denna framställning (s.k. kringtjänster) och tjänster som avser samordning av sådana tjänster undantas från beskattning oavsett vem som omsätter tjänsten under förutsättning att tjänsten omsätts till utgivaren. I lagtexten anges uttryckligen att en förutsättning för att tjänsten skall undantas från beskattning är att omsättningen sker till utgivaren på uppdrag av honom. Det nuvarande kravet att den som omsätter tjänsten måste uppfylla särskilda krav för att anses som framställare i lagens mening slopas.

Det kan såsom redogjorts för i allmänmotiveringen förutses att definitionen av vad som skall anses utgöra en framställningstjänst respektive en kringtjänst kan bli mer betydelsefull när dessa tjänster genom förslaget kan omsättas skattefritt till utgivarna av separata företag. Eftersom bestämmelsen varit i kraft en längre tid bör dock innebörden av begreppen vara relativt väl fastslagna i tillämpningen. Avsikten är att de framställnings- och kringtjänster som i dag kan omsättas skattefritt av framställare även fortsättningsvis skall undantas från beskattning. Den betydelse begreppen framställningstjänst respektive kringtjänst fått i praxis är således inte avsedd att förändras genom detta förslag. För att tydliggöra bestämmelsens tillämpningsområde i fråga om begreppet framställningstjänst bör den betydelse begreppet fått i praxis lagfästas. I ett nytt tredje stycke uttalas därför att med tjänst som avser framställning förstås sådana tjänster som krävs för färdigställandet eller mångfaldigandet av publikationen i tekniskt avseende. Av punkten 2 framgår även att undantaget skall omfatta *samordning* av framställningstjänster eller av kringtjänster eller av framställningstjänster och kringtjänster.

Det kan antas att tryckeriers omsättning av sådana tjänster som har nära samband med framställningen men som inte är av teknisk art i vissa fall redan i dag mervärdesskattemässigt behandlas på samma sätt som

den tekniska framställningstjänsten. Ett skäl kan vara att det är svårt att avskilja en sådan tjänst. I syfte att förhindra att utgivaren indirekt får mervärdesskattekostnader för tjänster som förvärfvas vid framställningen, särskilt i de fall en framställningssamordnare är ansvarig för framställningen, undantas uttryckligen även samordningstjänster som krävs för att framställa publikationen från beskattning. Med samordning i detta avseende kan framför allt avses det administrativa arbete en framställningssamordnare, ett tryckeri eller annan utför för att samordna och administrera anlitate underentreprenörers arbete. Samordning som avses är vidare praktiska åtgärder som krävs för att publikationen skall färdigställas, såsom sammanställning och annan hantering av materialet.

Med tjänst enligt punkten två avses inte det journalistiska och redaktionella arbetet.

En tjänst som särskilt pekats ut i 3 kap. 19 § första stycket 1 ML är införande eller ackquisition av annonser i publikationen. Dessa tjänster är undantagna från beskattning. Någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt finns inte vid omsättning av sådan tjänst. Det kan antas att framställningssamordnare i vissa fall både kommer att tillhandahålla tjänster som avses i punkten 2 och tjänster som avser införande eller ackquisition av annonser. Den tillämpning som i dag finns när tryckerier och andra framställare både tillhandahåller ackquisition av annonser och framställningstjänster kommer således även omfatta framställningssamordnare.

En praktisk fråga är hur den som omsätter tjänsten skall veta att han inte skall ta ut mervärdesskatt vid omsättning av tjänsten till utgivaren. Eftersom skattepliktsreglerna styrs av publikationens status torde utgivaren vid överenskommelse om uppdraget i praktiken upplysa det företag han anlitar om att särskilda mervärdesskatteregler gäller för publikationen. Samma ordning torde i och för sig gälla redan i dag men med färre inblandade aktörer. Genom att skattemyndigheten även med nuvarande ordning är tvungen att ha kunskap om vilka publikationer som omfattas av 3 kap. 13 och 14 §§ ML utgår Finansdepartementet från att företagen även kan vända sig till skattemyndigheten och få upplysningar om hur publikationen hittills har behandlats. Bedömningen av om uppdragstagaren skall ta ut mervärdesskatt eller inte ligger dock fortfarande kvar på uppdragstagaren. Om uppdragstagaren vill skydda sig mot negativa skattekonsekvenser torde denne kunna ingå avtal med utgivaren som är utformade på sådant sätt att de beaktar eventuell osäkerhet om utfallet av framtida beskattningsbeslut.

Vid tillämpningen av paragrafen i dess nuvarande lydelse har frågan uppkommit i vad mån den produkt som efter den tekniska framställningen levereras till t.ex. utgivaren eller framställningssamordnaren utgör en vara eller en tjänst. Gränsen mellan omsättning av en vara och omsättning av en tjänst som avser tillverkning av en vara på beställning är inte alltid klar. Överlåtelse av den färdigställda publikationen till utgivaren undantas från beskattning enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML. Någon rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § av ingående mervärdesskatt finns dock inte. Genom att undantaget med bibehållen avdragsrätt i denna paragraf enbart avser framställning av publikationen åt utgivaren på dennes uppdrag (omsättning av tjänst) och inte överlåtelse av publikationen (omsättning av vara) har denna

avgränsning betydelse. Avsikten med bestämmelsen är att utgivaren utan mervärdesskattebelastning skall kunna få en färdig publikation framställd. Av lagtexten framgår enligt förslaget uttryckligen att omsättningen av tjänsten skall ske till utgivaren på uppdrag av honom och att tjänsterna avser framställning av en publikation. En utgångspunkt måste vara att tjänsterna utförs på utgivarens uppdrag, dvs. att fråga är om beställningsarbeten och att uppdragstagaren därmed inte äger rätten att förfoga över den publikationen som framställningstjänsterna resulterar i. Det bör i detta sammanhang inte vara någon skillnad om uppdragstagaren tillhandahåller utgivaren en enstaka framställnings- eller kringtjänst eller om han i praktiken utför samtliga aktuella framställnings- och kringtjänster avseende exempelvis ett av utgivaren inlämnat manus. Tjänsten bibehåller sin karaktär av beställningsarbete även i de fall uppdragstagaren i sin tur uppdrar åt en underleverantör att utföra delar av uppdraget åt honom. Ersättningen för detta arbete skall dock beskattas eftersom arbetet inte tillhandahållits utgivaren utan uppdragstagaren.

För att omsättning av publikation enligt 3 kap. 13 och 14 §§ ML skall kunna bli aktuell torde det i normalfallet krävas att fråga är om en redan framställd publikation. När det gäller sådan omsättning av publikation till utgivaren som avses i 3 kap. 13 och 14 §§ ML måste i praktiken tillämpningsområdet vara begränsat till de fall när tryckeriet eller annan förfogar över den ekonomiska rätten till publikationen.

30 §

I första stycket har förkortningen ”m.m.” lagts till, för att lagen i fråga skall anges på det sätt den är benämnd.

5 kap.

6 §

Andra stycket i paragrafen slopas. Avsikten är att få överensstämmelse med gällande bestämmelser i sjätte direktivet. Bestämmelsen i paragrafens första stycke motsvaras av artikel 9.2 c. Vid förmedling av de tjänster som räknas upp i paragrafen regleras platsen för tillhandahållande av artikel 28b E.3 i sjätte direktivet. Denna artikel motsvaras av 5 kap. 7 a § ML.

Genom att hänvisningen i andra stycket slopas kommer regeln i 5 kap. 7 a § efter föreslagen justering att även omfatta förmedling av de tjänster som räknas upp i första stycket i förevarande paragraf.

Om en tjänst som anges i första stycket utförs i Sverige skall tjänsten som huvudregel anses omsatt i Sverige. När tjänsten inte utförs i Sverige skall den motsatsvis anses omsatt utomlands. När det gäller sådana omsättningar som räknas upp i punkterna 2–4 finns dock även bestämmelser i 5 kap. 6 a och 6 b §§ som styr var omsättningen skall anses ha skett.

Förmedling av tjänster i första stycket kommer genom lagändringen anses omsatt inom landet om den bakomliggande tjänsten utförts inom landet och förvärvet av förmedlingstjänsten inte gjorts av köpare som är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land under åberopande av registreringsnumret. Om den bakomliggande tjänsten utförts utomlands kommer även förmedlingstjänsten som huvudregel att anses omsatt

utomlands (5 kap. 7 a § och 5 kap. 11 § 5). Om förvärvet av förmedlingstjänsten gjorts av en köpare som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige med åberopande av registreringsnumret och förmedlingstjänsten avser en vara eller tjänst som omsätts i ett annat EG-land anses dock tjänsten omsatt i Sverige (5 kap. 7 a §).

7 §

Bestämmelsen i andra stycket sjätte punkten justeras så att det klart framgår att den, i enlighet med artikel 9.2 e femte strecksatsen i sjätte direktivet, även omfattar försäkringstjänster och återförsäkringstjänster.

7 a §

För att bestämmelsen skall bli tillämplig på förmedling av tjänster som anges i 6 § första stycket slopas hänvisningen till paragrafen, se vidare författningskommentaren till 6 §.

9 §

Bestämmelsen i *första stycket 7* upphävs. Skälen till detta kommenteras i avsnitt 7.3.

Även bestämmelsen i *första stycket 8* upphävs. Regeln tillkom redan 1973 och var avsedd att hindra att utländska företagare skulle bli dubbelbeskattade när de förvärvade varor för att uppfylla garantiåtaganden åt kunder i Sverige (se vidare avsnitt 8.2 och 8.3). Efter införandet av reglerna om återbetalning till utländska företagare i 10 kap. ML har dessa företagare rätt att ansöka om återbetalning för den ingående skatt som de betalat på förvärv av varor i Sverige. Jfr. kommentaren till 5 kap. 11 § 4.

11 §

Bestämmelsen i *punkt 3* ändras och anpassas till artikel 15.3 i sjätte direktivet. Omsättningen kommer härigenom att anses som en omsättning utomlands endast om det är fråga om arbete på lös egendom och inte, som tidigare gällt, alla tjänster som avser varor. Bestämmelsens räckvidd utsträcks till att omfatta förutom tjänster på varor som importerats också varor som förvärvats för detta ändamål inom EG. Slutligen gäller också för den nya bestämmelsens tillämplighet att varorna efter bearbetningen transporteras ut ur EG av den som utfört tjänsten eller av kunden om denne är en utländsk företagare. Angående vem som är en utländsk företagare, se 1 kap. 15 § ML.

Bestämmelsen i nuvarande *punkten 4* upphävs. Regeln tillkom redan 1973 och var avsedd att hindra att utländska företagare skulle bli dubbelbeskattade när de anlätade en reparatör i Sverige för att uppfylla garantiåtaganden åt kunder i Sverige. (Se vidare avsnitt 8.2 och 8.3). Efter införandet av reglerna om återbetalning till utländska företagare i 10 kap. ML har dessa företagare rätt att ansöka om återbetalning för den ingående skatt som de betalat på reparationstjänsten i Sverige. Jfr. kommentaren till 5 kap. 9 § första stycket 8.

7 kap.

1 a §

Bestämmelsen är ny. För närvarande tas för returemballage i princip ut den skattesats som gäller för innehållet i emballaget. Denna ordning ger upphov till olika problem, se närmare härom avsnitt 9.1. För att undanröja dessa problem föreslås att normalskattesatsen skall tillämpas vid omsättning av returemballage även om en lägre skattesats gäller för omsättning av de varor som förpackats i eller transporteras i emballaget. Exempel på ”emballage som ger rätt till ersättning vid återlämnande” är förpackningar (t.ex. returflaskor och returburkar) samt transportföremål (t.ex. dryckesbackar). Bestämmelsen behandlas även i avsnitt 9.4.

2 §

Ändringarna i paragrafen har delvis gjorts för att det har framkommit att bestämmelsen lett till tolkningsproblem. Bestämmelsen i första stycket fick sin nuvarande lydelse i SFS 1994:200 genom prop. 1993/94:99. I lagrådsremissen som föregick propositionen föreslogs dock en annan utformning av bestämmelsen. Enligt remissen skulle vid beräkning av beskattningsunderlaget i ersättningen, marknadsvärdet (som användes som värde innan tillverkningskostnaden) eller inköpsvärdet räknas in varje statlig skatt eller avgift utom mervärdesskatten. Lagrådet ansåg dock att det av lagtexten borde framgå att beskattningsunderlaget skulle utgöras av ersättningen, marknadsvärdet eller inköpsvärdet minskat med ett procentavdrag som motsvarar mervärdesskattens andel av värdet (prop. 1993/94:99 s. 292). Med den utformning som bestämmelsen kom att få krävs att de fall då ingen mervärdesskatt ingår i värdet undantas från tillämpningsområdet. Dessa fall regleras i paragrafens nuvarande andra stycke och rör fall då köparen beskattas för sina förvärv.

Av första styckets nuvarande lydelse framgår inte uttryckligen att beskattningsunderlaget skall minskas endast i de fall då mervärdesskatt ingår i det värde som anges i 7 kap. 3 och 4 §§, dvs. i ersättningen, självkostnadspriset (som nu föreslås ersätta tillverkningskostnaden) eller inköpskostnaden. Detta har dock, som framgår av ovanstående uttalanden ur propositionen, varit utgångspunkten vid lagstiftningens tillkomst. Även Riksskatteverket tolkar bestämmelsen på detta sätt, se Handledning för mervärdesskatt 2001 s. 285 ff.

Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 11 A.2 a i sjätte direktivet, där det stadgas att skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdesskatten, skall inräknas i beskattningsunderlaget.

I syfte att klargöra bestämmelsens innebörd och undanröja eventuella tolkningsproblem som dess nuvarande lydelse kan orsaka har bestämmelsen ändrats och anpassats till dess motsvarighet i sjätte direktivet. Regleringen av med vilken procentsats beskattningsunderlaget skall minskas har snarare karaktären av en beskrivning av hur beräkningen skall gå till, än en reglering med materiellt innehåll. I de fall då värdet innehåller mervärdesskatt som skall minska beskattningsunderlaget kan naturligtvis uppställningen alltjämt tjäna som stöd. För detta krävs emellertid ingen särskild reglering i författning.

Ytterligare en ändring görs i bestämmelsen. Ändringen är av redaktionell art. Enligt artikel 11 A.2 b i det sjätte direktivet skall även bikostnader såsom provisioner, förpackningskostnader, transport- och försäkringskostnader som tas ut från köparen av säljaren ingå i beskattningsunderlaget. Bestämmelsen i sjätte direktivet är genomförd i svensk rätt genom 7 kap. 3 a § 3 st. ML. Uttrycket ”andra tillägg till priset” får anses omfatta dessa bikostnader. I Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2002 anges att ”andra tillägg till priset” innefattar sådana kostnadselement som t.ex. fraktkostnader, portokostnader, postförskottsavgifter, försäkringspremier, efterkravsavgifter, faktureringsavgifter, expeditionsavgifter, hanteringsavgifter m.m. I syfte att uppnå en större överensstämmelse med den lagtekniska konstruktionen i det sjätte direktivet flyttas bestämmelsen till 7 kap. 2 § ML. Texten anpassas till texten i det sjätte direktivet genom att orden ”kompensation för” och ”värdet av bytesvara” slopas. Dessa texter saknas i artikel 11 A.2 i direktivet. Ändringen avses inte utgöra någon förändring i materiellt hänseende. Vad beträffar orden ”kompensation för” är dessa ord hämtade från den bestämmelse som anger vad som skulle inbegripas i priset för en vara eller en tjänst och som nu föreslås slopad. Vid en beskrivning av vad som skall ingå i beskattningsunderlaget blir dessa ord överflödiga. Beträffande orden ”värdet av bytesvara” får dessa också anses som överflödiga i lagtexten och saknar motsvarighet i det sjätte direktivet. Ersättningen för en vara eller en tjänst skall utgöra allt det som säljaren erhåller som betalning för leveransen, inklusive värdet på bytesvara eller bytestjänst. Om värdet på bytesvara eller bytestjänst inte skulle ingå i beskattningsunderlaget skulle detta strida mot kravet på neutralitet i beskattningen. Stöd i EG-rätten för att bytesvara eller bytestjänst skall ingå i beskattningsunderlaget framgår av motiveringen till artikel 12 om beskattningsunderlaget i ändringsförslaget till det sjätte direktivet, KOM(74) 795 slutlig av den 26 juli 1974. Här sägs att det är den verkliga ersättningen som skall ingå i beskattningsunderlaget vilket betyder att beskattningsunderlaget måste inkludera, förutom rena penningbelopp, även värdet av vara eller tjänst som mottagits eller som kan komma att mottas av säljaren. Ytterligare stöd för detta synsätt får bl.a. anses följa av EG-målet C-380/99 Bertelsmann som avsåg en betalning i form av en vara som lämnades i utbyte mot en tjänst, se avsnitt 10.3 ovan. Se även kommentaren till 3 a §. Det bör tilläggas att orden ”utom ränta” i nuvarande 7 kap. 3 a § tredje stycket behålls i den överflyttade texten i 7 kap. 2 § trots att orden saknar motsvarighet i artikel 11 A.2 a och b i det sjätte direktivet. Det föreligger ingen avsikt att åstadkomma någon materiell förändring avseende frågan om erlagd ränta skall ingå i beskattningsunderlaget eller ej. Det finns en utvecklad nationell praxis och EG-praxis på området enligt vilken viss ränta, exempelvis finansiell ränta som utgår på grund av en särskild överenskommelse mellan parterna om uppskjuten betalningstidpunkt, inte skall inräknas i beskattningsunderlaget, medan annan typ av ränta, exempelvis en ränta som erläggs vid hyresköp, kan anses utgöra en sådan bikostnad som avses i artikel 11 A.2 b och som därmed skall ingå i beskattningsunderlaget, under förutsättning att räntan inte är baserad på en skuld till uthyraren. I Riksskatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2002 s. 303 f. redogörs närmare för

nationell praxis. Avseende EG-praxis och frågan om viss ränta skall inräknas i beskattningsunderlaget hänvisas bl.a. till EG-domstolens domar i målen 222/81 BAZ Bausystem AG (ränta bestämd av domstol) samt C-281/91 Muys' en De Winter (mellan parterna avtalad ränta vid förlängning av betalningstid).

2 a §

Paragrafen har slopats och bestämmelsen har, med delvis ändrad lydelse, av systematiska skäl överförs till 3 § i två nya punkter, 3 och 4. På så vis reduceras antalet underparagrafer vilket gör regelverket i 7 kap. mera överskådligt. Ändringen i den föreslagna punkten 4 i 3 §, som motsvarar den nuvarande punkten 2 i 2 a §, har kommenterats under avsnitt 10.3.

3 §

I paragrafen införs två nya punkter, 3 och 4, som utgör nuvarande punkterna 1 och 2 i 7 kap. 2 a §. En ändring görs i punkten 2 a där ordet "tillverkningskostnaden" byts ut mot ordet "självkostnadspriset". En motsvarande ändring görs i den föreslagna punkten 4. Ändringarna kommenteras under avsnitt 10.3.

3 a §

Bestämmelsens första stycke anpassas till lydelsen av artikel 11 A.1 a i det sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse skall ersättning som erhålls av köparen eller en tredje person inklusive sådana subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen utgöra en del av beskattningsunderlaget. Ändringen innebär såvitt avser beskattning av vissa bidrag att ett uttryckligt lagstöd numera finns för att bidragen skall kunna bli föremål för mervärdesskatt. Vissa bidrag har på grund av att regeln inte har funnits i ML tidigare kunnat undgå beskattning trots att bidraget får anses vara direkt kopplat till priset vid omsättning av varor och tjänster. Bestämmelsen förtydligas också så att det framgår klart att även sådana "bidrag" som utgör priset på ett tillhandahållande skall anses utgöra ersättning. Vissa betalningar kan kallas för bidrag men utgör i själva verket en betalning för ett tillhandahållande åt den som utger bidraget. Tillägget avseende bidrag kommenteras mera utförligt i avsnitt 11.4.

Avseende vad som skall ingå i "ersättning" har regeln i enlighet med artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet formulerats om så att allt som säljaren erhåller från köparen för den levererade varan eller tillhandahållna tjänsten skall anses som ersättning. I ersättningen ingår även värdet av bytesvara eller bytestjänst. Se kommentaren under 7 kap. 2 §.

Ändringen i bestämmelsens andra stycke är en konsekvens av att begreppet "tillverkningskostnaden" byts ut mot "självkostnadspriset" i 7 kap. 3 § punkterna 2 a och 4. Tredje stycket slopas och bestämmelsen har med vissa redaktionella ändringar flyttats till 7 kap. 2 § om vad som skall ingå i beskattningsunderlaget. Ändringen görs av för anpassa ML ytterligare till EG-rättens systematik. Se även kommentaren till 7 kap. 2 §.

6 §

I första stycket anges i vilka situationer beskattningsunderlaget inte får inkludera prisnedsättningar utan således måste reduceras på grund av nedsättningen. Bestämmelsen motsvarar bestämmelserna i artikel 11 A.3 a och b samt artikel 11 C.1 i sjätte direktivet. Enligt dessa bestämmelser får beskattningsunderlaget inte inkludera prisnedsättningar som är beroende av att betalning sker inom viss tid (artikel 11 A.3 a), rabatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet (artikel 11 A.3 b) eller prisnedsättningar som lämnas i efterhand (artikel 11 C.1).

9–10 §§

Jämfört med vad som f.n. gäller enligt 7 kap. 9 § 1 vid återimport av gemenskapsvara som bearbetats i tredje land skall inte krävas att det är den som är skattskyldig för återimporten som måste ha förvärvat eller tidigare importerat varan för att minskning av beskattningsunderlaget skall kunna ske. Det innebär att den som tar emot annans vara för att ombesörja bearbetning av denna kan låta utföra bearbetningen i tredje land och därefter återimportera varan med följd att sådan minskning av beskattningsunderlaget kan ske som i princip innebär att enbart det förädlingsvärde som tillförts varan vid bearbetningen i tredje land blir föremål för beskattning. De sagda uppnås genom att orden ”den skattskyldiges” i 9 § 1 tas bort.

Vid återimport av gemenskapsvara efter bearbetning i tredje land (9 §) samt vid import och återimport av vara som tillverkats i tredje land av material som är gemenskapsvara (10 §) skall för minskning av beskattningsunderlaget beaktas inte endast mervärdesskatt som tagits ut i Sverige, utan även mervärdesskatt som tagits ut i ett annat EG-land. Detta åstadkoms genom ändringar med den innebörden både i 9 och 10 §§. Ett exempel på när det kan bli aktuellt att ta hänsyn till mervärdesskatt som tagits ut i ett annat EG-land är följande. En näringsidkare vars verksamhet inte medför någon avdragsrätt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ förvärvar en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara. Varan transporteras till förvärvaren till Sverige från ett annat EG-land. Det sammanlagda värdet av näringsidkarens skattepliktiga förvärv av andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor under det löpande eller det föregående kalenderåret överstiger inte 90 000 kronor. I sådant fall föreligger inte ett gemenskapsinternt förvärv. Om det antas att förutsättningarna i övrigt är sådana att varan inte anses omsatt inom landet tas inte mervärdesskatt ut i Sverige, utan i det andra EG-landet. Den nya bestämmelsen innebär följaktligen att om näringsidkaren förvärvat en vara under dessa omständigheter, och varan sedan t.ex. bearbetas i tredje land och återimporteras, skall minskning av beskattningsunderlaget kunna ske enligt bestämmelsen.

Ändringen har behandlats i den allmänna motiveringen, avsnitt 13.3.

8 kap.

13 a §

I bestämmelsen förtydligas texten så att det framgår att om bidraget utgör ersättning enligt 7 kap. 3 a § ML skall någon avdragsbegränsning inte göras med stöd av förevarande regel. Om denna begränsning inte skulle finnas i bestämmelsen skulle vid mottagande av vissa slags bidrag en dubbelbeskattning kunna ske – dels genom att bidraget kan ingå i ersättningen enligt 7 kap. 3 a § och dels genom att avdragsrätten för ingående skatt kan begränsas genom beräkningen av avdragsgill andel av ingående skatt utifrån hur stor andel den skattepliktiga omsättningen utgör av den totala omsättningen inklusive erhållna bidrag. Se även avsnitt 11.4.

9 a kap.

4 §

Punkten 3 i bestämmelsen ändras. Obearbetat eller i huvudsak obearbetat material av ädelmetaller skall inte omfattas av definitionen av begagnade varor. Varor, särskilt smycken, som framställts av ädla metaller skall dock omfattas av definitionen. Med obearbetat eller i huvudsak obearbetat material bör förstås ädelmetaller som inte bearbetats eller bearbetats i så ringa omfattning att de inte är attraktiva på marknaden för andra egenskaper än dem som tillskrivs obearbetade ädla metaller.

Motivet till förslaget framgår av den allmänna motiveringen, avsnitt 14.4.

9 b kap.

4 §

Ändringen är föranledd av att den tidigare bestämmelsen i punkten 4 i 5 kap. 11 § har upphävts. Bestämmelsen som tidigare var införd i punkt 5 har flyttats till punkt 4.

10 kap.

1 §

I paragrafens *första stycke* har införts en ny punkt 2. Nuvarande punkt 2 har numrerats om till 3. Ändringen i *punkt 2* i har kommenterats i avsnitt 15.2. Ändringen i *punkt 3* är endast redaktionell. Jämför även bestämmelsen i 10 kap. 11 § tredje stycket 2. Ändringen i *tredje stycket* syftar till att klargöra att det trots att förutsättningarna för återbetalningsrätt i första och andra styckena är uppfyllda, inte föreligger rätt till återbetalning om den ingående skatten omfattas av avdragsbegränsningar i svensk lag. Innan andra stycket tillkom i paragrafen var bestämmelsen införd som en tredje punkt i första stycket. Bestämmelsen hade följande lydelse; ”den ingående skatten i så fall skulle ha varit avdragsgill eller skulle ha medfört rätt till återbetalning enligt 13 §”. Med orden ”i så fall” avsågs att verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt till återbetalning om den bedrivits här i landet. När andra stycket tillades gjordes bestämmelsen tillämplig även på regleringen i detta. Av det skälet fick bestämmelsen sin nuvarande lydelse, dvs. det tillades att omsättningen skulle medfört skattskyldighet. Av författningskommentaren framgår att det som bestämmelsen skulle

motsvara var bestämmelsen i den tidigare punkten 3 (se prop. 1994/95:57 s. 192). Den sistnämnda bestämmelsen har sitt ursprung i lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Av förarbetena till denna lag framgår att det som avsågs med avdragsgill ingående skatt var den typ av avdragsbegränsningar som återfinns i 8 kap. 9, 10, 15 och 16 §§. Ändringarna i tredje stycket är således inte avsedda att medföra någon materiell ändring. I avsnitt 15.2 finns närmare beskrivet om innebörden av bestämmelserna i första och tredje stycket. Ändringen i *andra stycket* är en konsekvens av ändringen i tredje stycket och är endast redaktionell. Eftersom rekvisitet ”om omsättningen medfört skattskyldighet” tas bort i tredje stycket måste detta rekvisit föras in i andra stycket. Ordalydelsen har därvid anpassats till första stycket 2 och 3.

11 §

Bestämmelsen i paragrafens andra stycke i dess nuvarande lydelse avses motsvara artikel 17.3 c i sjätte direktivet. I artikel 17.3 c föreskrivs att rätt till avdrag eller återbetalning av ingående skatt skall ges i den mån varorna eller tjänsterna används för transaktioner som är undantagna från skatt i enlighet med artiklarna 13 B.a och 13 B.d 1–5, om kunden är etablerad utanför gemenskapen eller om dessa transaktioner är direkt kopplade till varor som skall exporteras till ett land utanför gemenskapen. De varor och tjänster som omfattas av sistnämnda artiklar är bank- och finansieringstjänster, försäkringstjänster och handel med valuta, dvs. omsättning av varor och tjänster som är undantagna från beskattning. Bestämmelserna har sin motsvarighet i 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2, 10 § och 23 § ML.

Bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket och dess motsvarighet i artikel 17.3 c täcker således två typer av tillhandahållanden, dels tillhandahållande av tjänster till någon utanför EG, dels tillhandahållande av tjänster inom EG som har direkt samband med varor som transporteras ut ur EG. Det har påtalats att bestämmelsen till den del den avser tillhandahållande av tjänster till någon utanför EG kan antas ha ett alltför inskränkt tillämpningsområde i jämförelse med direktivets motsvarighet. Enligt direktivet föreligger inget krav på att den som förvärvat tjänsten skall bedriva verksamhet utanför EG för att återbetalning skall kunna ske. Ordet ”etablerad” i direktivet kan även avse en privatpersons adress. Emellertid omfattas rätten till återbetalning för den ingående skatt som hänför sig till själva bank- och finansieringstjänsten eller handeln med sedlar och mynt även av regleringen i 10 kap. 12 § ML angående export. Det är här fråga om omsättning av varor och tjänster som sker utanför EG enligt 5 kap. 7 § andra stycket 6 och 9 §. Efter den lagändring som föreslås i avsnitt 6.4 kommer även försäkringstjänster att anses omsatta utanför EG och således täckas av tillämpningsområdet i 10 kap. 12 §. För att återbetalningsrätt enligt denna bestämmelse skall föreligga krävs inte att kunden bedriver verksamhet utanför EG. Till den del bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket avser tillhandahållande av tjänster till kunder utanför EG omfattas de således även av 10 kap. 12 § och det krävs ingen särskild reglering av återbetalningsrätten i 10 kap. 11 § andra stycket. Bestämmelsen har därför utgått ur 10 kap. 11 § andra stycket. Det som härefter kvarstår i andra stycket är bestämmelsen i andra ledet i artikel

17.3 c dvs. de fall då omsättningen har direkt samband med varor som skall exporteras till ett land utanför gemenskapen. Skälet till ändringarna i andra stycket är således endast att ta bort dubbelregleringen avseende tillhandahållande av tjänsterna till kunder utanför EG, inte att regleringen skall ändras i materiellt hänseende. Övriga ändringar i bestämmelsen och ändringarna i *första stycket* är endast av redaktionell art.

Den första ändringen i *tredje stycket* syftar till att klargöra en företagare har rätt att i Sverige få återbetalning av ingående skatt för varor och tjänster som denne förvärvat i Sverige, men som företagen skall använda för sin omsättning i ett annat land. Se vidare beskrivningen av gällande rätt i avsnitt 15.1 och prop. 1995/96:58 s. 53. Genom ändringen kommer även omsättning i ett land utanför EG att omfattas av bestämmelsen. Sistnämnda ändring har kommenterats närmare under avsnitt 15.2. Regeln motsvarar artikel 17.3 a i sjätte direktivet och kan tillämpas på förvärv som görs av både svenska och utländska näringsidkare. En utländsk företagare har emellertid rätt till återbetalning av den ingående skatten även enligt 10 kap. 1 § första stycket 1. I sistnämnda fall skall denne ansöka om att få skatten återbetald hos Riksskatteverket genom det särskilda skattekontoret i Ludvika. För rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § tredje stycket krävs dock att företagen lämnar en deklaration till skattemyndigheten, se 19 kap. 12 § ML. Av detta skäl har dessutom tillagts i *tredje stycket 3* att återbetalning enligt bestämmelsen i tredje stycket endast skall ske om inte återbetalning kunnat erhållas i enlighet med övriga bestämmelser i kapitlet.

Ändringen av bestämmelsen i *tredje stycket 1* har kommenterats under avsnitt 15.2. Ändringen i *tredje stycket 2* är endast redaktionell, se avsnitt 15.2 och bestämmelsens motsvarighet i 10 kap. 1 § första stycket 3.

13 §

Se kommentaren till 10 kap. 1 § tredje stycket och avsnitt 15.2.

11 kap.

8 §

Paragrafen kommenteras i allmänmotiveringen.

12 kap.

1 §

Andra stycket bör utgå. De bestämmelser i taxeringslagen (1990:324) till vilka det nuvarande andra stycket hänvisar har tidigare upphävts och ersatts av motsvarande bestämmelser i 2 kap. 5 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), som gäller också för beslut om mervärdesskatt.

2 §

Ändringen är en följd av ändringen i 12 kap. 1 §.

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

10 kap.

36 a §

Den nya paragrafen kommenteras i avsnitt 16.3.