

Lagrådsremiss

Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 16 september 2004

Bosse Ringholm

Marianne Svanberg
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås nya regler i mervärdesskattelagen (1994:200) i fråga om beskattning av gas och el. Reglerna föranleds av ett EG-direktiv som antogs den 7 oktober 2003 (rådets direktiv 2003/92/EG om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el).

Vid omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el till en skattskyldig återförsäljare, skall beskattning ske i Sverige om återförsäljaren är etablerad här i landet. Omsättning av sådan gas eller av el till andra än skattskyldiga återförsäljare, dvs. i princip till slutkunder, skall beskattas i Sverige om kunden förbrukar varan här i landet. Om en utländsk företagare omsätter gas eller el i Sverige och köparen är registrerad till mervärdesskatt här i landet skall köparen redovisa skatten (s.k. omvänd skattskyldighet).

Import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el undantas från skatteplikt. Dessutom införs en regel om var vissa tjänster som har samband med omsättning av gas och el skall anses omsätta.

I lagrådsremissen lämnas därutöver förslag till mervärdesskattefrihet för omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nato än destinationslandet. Det föreslås också mervärdesskattefrihet för omsättning avsedd för Förenade Kungarikets Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på ön Cypern.

I lagrådsremissen föreslås vidare att möjligheten att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår skall slopas.

I lagrådsremissen föreslås slutligen att det införs förfaranderegler i skattebetalningslagen (1997:483) som avser återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organisationer m.fl. Reglerna tar sikte på sådana situationer då organisationerna har rätt till skattefrihet i en annan omfattning än vad som följer av mervärdesskattelagen eller punktskattelagstiftningen.

De nya reglerna om gas och el skall vara införda i medlemsstaternas nationella lagstiftning den 1 januari 2005. De aktuella reglerna föreslås därför träda i kraft denna dag. Övriga regler föreslås också träda i kraft den 1 januari 2005.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	13
3	Ärendet och dess beredning.....	16
4	Bakgrund till förslaget om nya mervärdesskatteregler för gas och el.....	18
4.1	Den svenska elmarknaden.....	18
4.2	Den svenska naturgasmarknaden.....	19
4.3	Gällande rätt (före direktiv 2003/92/EG).....	19
4.3.1	Handel med varor.....	19
4.3.2	Handel med tjänster.....	22
4.4	Problem med de gällande reglerna.....	23
4.5	Kommissionens förslag.....	24
4.6	Direktiv 2003/92/EG.....	25
5	Förslag till nya mervärdesskatteregler för gas och el.....	26
5.1	Beskattningsland vid omsättning av gas och el.....	27
5.2	Import av gas och el.....	29
5.3	Överföring av gas och el.....	30
5.4	Beskattningsland för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas och el.....	32
5.5	Omvänd skattskyldighet.....	36
5.6	Registrering till mervärdesskatt.....	38
5.7	Fakturering vid överföring av el.....	39
6	Skattefrihet för omsättning till vissa väpnade styrkor.....	41
6.1	Gällande rätt.....	41
6.1.1	Omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande stat som är part i Nato i vissa fall.....	41
6.1.2	Omsättning avsedd för Förenade Kungarikets väpnade styrkor stationerade på Cypern.....	43
6.2	Förslag till nya regler.....	44
7	Periodisk sammanställning.....	46
7.1	Gällande rätt.....	46
7.2	Förslag till nya regler.....	47
8	Återbetalning av skatt till internationella organisationer m.fl.....	48
8.1	Gällande rätt.....	48
8.1.1	EG-rätt och annan internationell rätt.....	48
8.1.2	Svensk rätt.....	49
8.2	Förslag till nya regler.....	52
9	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	55

10	Statsfinansiella och andra effekter.....	56
11	Konsekvenser för små och medelstora företag.....	57
12	Författningskommentar	58
12.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	58
12.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	64
Bilaga 1	Rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el	67
Bilaga 2	Lagförslag i promemorian Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.	70
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanser beträffande promemorian Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.	78

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att 1 kap. 2 §, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 30 §, 5 kap. 3 och 7 §§ samt 10 kap. 11 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas fem nya paragrafer, 3 kap. 31 och 31 a §§, 5 kap. 2 c och 2 d §§ samt 19 kap. 14 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §³

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

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

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

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 *av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller* av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter *varan eller* tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar *varan eller* tjänsten,

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

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller skall vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2 eller 3 i förevarande paragraf, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om

¹ Jfr rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el.

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2004:118.

den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

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

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan skall förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Med *tullskuld* och *gemenskapsvara* förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

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

2 a kap.

7 §⁴

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 3, om

– den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land,

– överföringen görs för denna verksamhet, och

– överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av den som bedriver verksamheten eller för dennes räkning.

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

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

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

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

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

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

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första

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

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första

⁴ Senaste lydelse 2001:971.

stycket 2 eller 4.

stycket 2 eller 4, *eller*

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §.

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

3 kap.

30 §⁵

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

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

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

31 §

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster som har ett annat EG-land som destinationsland om

– omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande någon annan stat som är part i Nato än destinationslandet,

– varorna eller tjänsterna skall användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, och

– styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

Skattefriheten enligt första stycket medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande omsättning.

31 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster till Förenade Kungariket Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på ön Cypern i enlighet med Fördraget om upprättandet av Republiken Cypern av den 16 augusti 1960 om

⁵ Senaste lydelse 2002:1004.

- omsättningen är avsedd för dessa styrkor, och
- varorna eller tjänsterna skall användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier.

5 kap.

2 c §

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

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

2 d §

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

bosatt eller stadigvarande vistas här.

3 §

I annat fall än som avses i 2, 2 a och 2 b §§ är varan omsatt inom landet, om den finns här då den tas om hand av köparen.

I annat fall än som avses i 2–2 d §§ är varan omsatt inom landet, om den finns här då den tas om hand av köparen.

7 §⁶

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 till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

3. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG samt utgör sådana tjänster som anges i andra stycket 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

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 finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

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,

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,

⁶ Senaste lydelse 2003:220.

11. radio- och televisionssändningar,
12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av
 - a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
 - b. programvara och uppdatering av denna,
 - c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
 - d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
 - e. distansundervisning,

13. tillträde till distributions-system för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster,

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

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

2. tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon 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.

10 kap.

11 §⁷

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 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

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 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt som hänförs till sådan omsättning av varor och tjänster som avses i 3 kap. 9 §

⁷ Senaste lydelse 2002:1004.

utom tredje stycket 2, 10 § eller 23 § 1 om denna omsättning har direkt samband med varor som skall exporteras till ett land utanför EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende förvärv och import som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning att

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

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. rätten till återbetalning inte skall utövas genom en ansökan med stöd av 1 eller 2 §.

19 kap.

14 a §

Föreskrifter som avser återbetalning av skatt, däribland mervärdesskatt, finns även i 18 kap. 4 b § skattebetalningslagen (1997:483).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005.

2. De nya föreskrifterna i 3 kap. 31 a § tillämpas i fråga om omsättningar som gjorts den 1 maj 2004 eller senare.

3. I övrigt gäller äldre föreskrifter fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 1 kap. 4 §, 10 kap. 35 § samt 22 kap. 1 d och 4 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 18 kap. 4 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till Skatteverket.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,
2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9-13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

2 a. den till vilken skatt återbetalas med stöd av 18 kap. 4 b §,

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som Skatteverket enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. dödsbo som enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall förskjuta arvsskatt,

8. den som har rätt till återbetalning enligt

a) 24 eller 25 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam,

b) 8 § lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) 29 eller 30 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, eller

d) 28-30 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

¹ Senaste lydelse 2003:747.

9. den som har rätt till återbetalning, kompensation eller nedsättning enligt 9 kap. 2-6 §§ eller 8 a, 9, 10 eller 11 § eller 11 kap. 12 § lagen (1994:1776) om skatt på energi eller omfattas av ett slutligt beslut om skattenedsättning enligt 9 kap. 9 b § andra stycket samma lag, och

10. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §.

10 kap.

35 §²

Den periodiska sammanställningen skall göras för varje kalenderkvartal, *om inte annat följer av andra stycket.*

Skatteverket får gå med på att sammanställningen görs för kalenderår under förutsättning att

1. den skattskyldige tillämpar kalenderår som räkenskapsår,

2. den skattskyldige bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för kalenderåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kronor,

3. den skattskyldiges omsättning av varor enligt 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen (1994:200) uppgår till högst 120 000 kronor per kalenderår, och

4. den skattskyldiges omsättning av varor enligt 3 kap. 30 a § mervärdesskattelagen inte avser nya transportmedel.

Den periodiska sammanställningen skall göras för varje kalenderkvartal.

18 kap.

4 b §

Den som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser, har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt eller punktskatt, får utöva den rätten genom en ansökan om återbetalning av skatten. Detta gäller dock endast om skatten inte kan återbetalas

² Senaste lydelse 2003:664.

*enligt 10 kap. 5-8 §§ mervärdes-
skattelagen (1994:200), 31 d §
lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
31 d § lagen (1994:1564) om
alkoholskatt samt 9 kap. 1 § lagen
(1994:1776) om skatt på energi.*

*Regeringen meddelar föreskrif-
ter om förfarandet vid sådan
återbetalning.*

22 kap.

1 d §

*Beslut om punktskatt eller beslut
som rör den som är mervärdes-
skatteskyldig endast på grund av
förvärv av sådana varor som
anges i 2 a kap. 3 § första stycket
1 och 2 mervärdesskattelagen
(1994:200) överklagas hos Läns-
rätten i Dalarnas län.*

*Bestämmelserna i 1 a och 1 b §§
gäller inte om regeringen för vissa
ärenden föreskrivit att över-
klagande skall tas upp av annan
länsrätt.*

4 §

Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, *eller*
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §.
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
7. särskild redovisning av arbetsgivaravgifter enligt 10 kap. 12 §, *eller*
8. återbetalning av mervärdes-
skatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005.

3 Ärendet och dess beredning

I lagrådsremissen redogörs för ändringar som behöver göras i mervärdesskattelagen (1994:200) med anledning av att det inom EU antagits nya bestämmelser rörande mervärdesbeskattning av el och gas.

Arbetet inom EU med att upprätta den inre marknaden har även avsett marknaderna för el och gas i medlemsstaterna. Dessa marknader har gradvis liberaliserats och avreglerats. Rättsakten för liberaliseringen av elsektorn var tidigare Europaparlamentets och rådets direktiv 96/92/EG av den 19 december 1996 om gemensamma regler för den inre marknaden för el¹. Direktivet har genomförts i svensk rätt genom ellagen (1997:857). Motsvarande rättsakt beträffande naturgas var tidigare Europaparlamentets och rådets direktiv 98/30/EG av den 22 juni 1998 om gemensamma regler för den inre marknaden för naturgas.² Det direktivet har införts i svensk lagstiftning genom naturgaslagen (2000:599). I syfte att påskynda fullbordandet av den inre marknaden inom el- och gassektorn lämnade kommissionen år 2001 ett förslag till ändring av de båda angivna direktiven.³ Europaparlamentet och rådet antog den 26 juni 2003 dels ett direktiv om gemensamma regler för den inre marknaden för el och om upphävande av direktiv 96/92/EG (direktiv 2003/54/EG⁴), dels ett direktiv om gemensamma regler för den inre marknaden för naturgas samt om upphävande av direktiv 98/30/EG (2003/55/EG⁵). El- och gasmarknadsutredningen lämnade den 4 december 2003 sitt delbetänkande (SOU 2003:113) El- och naturgasmarknaderna - Europeisk harmonisering. Regeringen avser att under hösten till riksdagen överlämna en proposition om genomförandet av EG:s direktiv om gemensamma regler för de inre marknaderna för el- och naturgas m.m. Reglerna avses träda i kraft den 1 januari 2005.

Liberaliseringen av el- och gasmarknaderna har, framför allt på elmarknaden, medfört en ökad gränsöverskridande handel mellan medlemsstaterna när det gäller dessa varor. Som en följd av den ökade handeln över gränserna visade det sig att det fanns ett behov av att på EG-nivå se över de gällande mervärdesskattebestämmelserna. Detta bl.a. för att bestämmelserna skulle kunna uppfylla kravet på en korrekt och enkel beskattning av omsättningar av el och gas. Som en följd av denna översyn lämnade Europeiska gemenskapernas kommission den 5 december 2002 ett förslag till ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på bestämmelserna om platsen för leverans av (dvs. beskattningsland för) elektricitet och gas, KOM(2002) 688 slutlig.

Direktiv 77/388/EEG utgör den centrala rättsakten för mervärdesbeskattningen inom EG⁶. Direktivets fullständiga beteckning är rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt

¹ EGT L 27, 30.1.1977, s. 20.

² EGT L 204, 21.7.1998, s. 1.

³ KOM(2001) 125 slutlig, 13.3 2001.

⁴ EUT L 176, 15.7.2003, s. 37.

⁵ EUT L 176, 15.7.2003, s. 57.

⁶ Europeiska gemenskapen, EG, är en del av Europeiska unionen, EU. De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler. I promemorian används därför i förekommande fall uttrycket EG i anslutning till dessa regler.

system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund⁷(EGT L 145, 13.6.1977, s.1.), i det följande benämnt sjätte direktivet.

Finansdepartementet remitterade kommissionens förslag i januari 2003 (dnr EUFi2003/36). Synpunkter kom in från Riksskatteverket, Tullverket, Affärsverket Svenska Kraftnät, Statens Energimyndighet, Svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, Nord Pool Spot Sverige, Svensk Energi, Svenska Gasföreningen, Oberoende Elhandlare, HSB Riksförbund, Fastighetsägarna Sverige och Villaägarnas Riksförbund. Remissinstanserna var i huvudsak positivt inställda till förslaget.

Kommissionens förslag behandlades i Europeiska unionens rådsarbetsgrupp för skattefrågor under perioden januari – juli 2003. Den 7 oktober 2003 antog Ekofin-rådet ett direktiv om ändring av det sjätte direktivet. Direktivet benämns rådets direktiv 2003/92/EG om ändring av direktiv 77/388/EG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el, i det följande benämnt direktiv 2003/92/EG.⁸ Direktivet finns i *bilaga 1*.

Som framgått ovan lämnas i lagrådsremissen förslag till de ändringar som behöver göras i mervärdesskattelagen till följd av direktiv 2003/92/EG. De nya bestämmelserna skall vara genomförda i medlemsstaternas lagstiftning den 1 januari 2005.

Regeringen tar även upp några frågor på eget initiativ.

Lagrådsremissen innehåller ett förslag till mervärdesskattefrihet för omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nato än destinationslandet. Lagrådsremissen innehåller också ett förslag till mervärdesskattefrihet för omsättning avsedd för Förenade Kungarikets Storbritannien och Nordirlands väpnade styrkor stationerade på ön Cypern.

Lagrådsremissen innehåller även förslag till införande av förfaranderegler i skattebetalningslagen (1997:483) som syftar till att säkerställa att internationella organisationer m.fl. kan komma i åtnjutande av den rätt till frihet från mervärdesskatt och punktskatt som organisationerna kan ha enligt bl.a. internationella avtal som är bindande för Sverige. Tillämpning av de föreslagna reglerna aktualiseras i sådana fall organisationerna har rätt till skattefrihet i en annan – ofta större – omfattning än vad som följer av mervärdesskattelagen och de svenska punktskattelagarna.

Inom Finansdepartementet har under maj månad 2004 utarbetats en promemoria med förslag till sådana ändringar som föranleds av direktiv 2003/92/EG. Promemorian innehöll även förslag till mervärdesskattefrihet för omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nato än destinationslandet samt förslag till ovan nämnd typ av förfaranderegler i skattebetalningslagen. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Promemorian och en sammanställning av remissyttrandena finns tillgängliga hos Finansdepartementet (dnr Fi2004/2408).

⁷ Ändrat senast genom rådets direktiv 2004/15/EG av den 10 februari 2004 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förlänga möjligheten att tillåta medlemsstaterna att tillämpa reducerade mervärdesskattesatser på vissa arbetsintensiva tjänster (EUT L 52, 21.2.2004, s. 61).

⁸ EUT L 260, 11.10.2003, s. 8.

Slutligen tas i lagrådsremissen upp en fråga som initierats av Riksskatteverket i remissyttrande över Mervärdesskatteutredningens betänkande *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74). Verket har yrkat att möjligheten att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår skall slopas (Fi2003/6417). Riksskatteverkets förslag har remitterats till Bokföringsnämnden (BFN), Svenskt Näringsliv, Företagarna, FAR, Svenska Revisorssamfundet (SRS) och Svenska Redovisningskonsulters Förbund (SRF). Ingen av remissinstanserna har haft invändningar mot förslaget. I lagrådsremissen föreslås att möjligheten att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår skall tas bort.

4 Bakgrund till förslaget om nya mervärdesskatteregler för gas och el

4.1 Den svenska elmarknaden

Den 1 januari 1996 reformerades elmarknaden i Sverige och nya regler infördes. Det nya regelverket innebar att elmarknaden delades upp i två delar. Konkurrens infördes för handel med och produktion av el, medan överföring av el som sker genom det nationella ledningssystemet, den s.k. nätverksamheten, förblev ett reglerat monopol.

I samband med elmarknadsreformen bildades en gemensam svensk-norsk elmarknad. Denna marknad har successivt utvidgats och sedan år 2000 finns det en gemensam nordisk elmarknad.

Den nordiska elmarknaden fungerar i korthet på följande sätt.

El produceras i ett antal produktionsanläggningar runt om i Norden. Den producerade elen matas in i olika punkter på det nordiska ledningssystemet. Därefter överförs elen på ledningssystemet till alla delar av Norden. Varje elanvändare tar sedan ut el från någon punkt på ledningssystemet för förbrukning.

Den el som produceras säljs av producenten till elanvändare/elförbrukare, antingen direkt eller genom andra elhandlare.

Nätägarna ansvarar för att elen transporteras från elproducenten till elanvändarna. Detta sker via stamnät, regionnät och lokalnät, vilka alla ägs av olika företag. Elanvändaren kan inte välja nätägare, utan är hänvisad till det företag som äger ledningsnätet i det område där han bor eller driver verksamhet.

Affärsverket Svenska Kraftnät äger och driver stamnätet samt har systemansvaret för el. Detta innebär att Svenska Kraftnät skall se till att det svenska elsystemets anläggningar samverkar driftsäkert och att produktion och import motsvarar konsumtion och export. Regionnäten transporterar el från stamnätet till lokalnät och i vissa fall till elanvändare med hög förbrukning, exempelvis vissa industrier. Lokalnäten distribuerar elen till elanvändare som exempelvis hushåll och industrier.

En elanvändare måste ha ett avtal med en elhandlare (eller producent) för att kunna köpa el. Elanvändaren måste dessutom ha ett avtal med nätägaren, dvs. distributören, för att få vara ansluten till dennes nät. För anslutningen och överföringen av elen betalar elanvändaren en nätavgift.

Handeln med el kan ske genom bilaterala avtal mellan elproducenter och elhandelsföretag eller på organiserade marknadsplatser. I Norden finns en gemensam elbörs, Nord Pool, där aktörerna kan handla med el. Nord Pool organiserar handel med el på en fysisk och en finansiell marknad. En relativt stor del av handeln med el inom Norden sker via Nord Pool.

4.2 Den svenska naturgasmarknaden

Öppnandet av den svenska naturgasmarknaden inleddes i augusti 2000. Öppningen syftar till uppnå en effektiv naturgasmarknad med reell konkurrens. Den svenska marknaden är liten och koncentrerad till södra Sverige och västkusten. All naturgas i Sverige förs in från Danmark och transporten till och genom Sverige av den införda naturgasen sker i den (enda) stamledning som finns.

4.3 Gällande rätt (före direktiv 2003/92/EG)

I detta avsnitt redogörs för gällande rätt huvudsakligen i fråga om beskattningsland för mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster. De väsentliga ändringarna av det sjätte direktivet som görs genom direktiv 2003/92/EG avser just dessa regler. Direktiv 2003/92/EG innebär emellertid även ändringar i andra bestämmelser i sjätte direktivet. En redovisning av gällande rätt i dessa hänseenden lämnas i förekommande fall i samband med förslagen till nya regler i avsnitt 5.

4.3.1 Handel med varor

EG:s regler

I artikel 2.1 i sjätte direktivet som anger tillämpningsområdet för mervärdesskatten föreskrivs att mervärdesskatt skall betalas för leverans (omsättning) av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person (näringsidkare) i denna egenskap. Enligt artikel 5.1 i sjätte direktivet (den svenska språkversionen) avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Av bl.a. den franska, engelska och tyska språkversionen av direktivet framgår att det skall vara fråga om "materiell" egendom ("d'un bien corporel", "tangible property" och "körperlichen Gegenstand"). Elektrisk ström och gas skall betraktas som materiell egendom (artikel 5.2). Platsen för leverans – dvs. beskattningsland för en transaktion som omfattas av artikel 2.1 – skall, när det gäller varor bestämmas i enlighet med artikel 8 i direktivet. Det finns inga särskilda regler om beskattningsland för gas och el, utan reglerna om beskattningsland för varor gäller även för dessa varuslag.

I stora drag kan reglerna om beskattningsland i sjätte direktivet beskrivas på följande sätt.

Artikel 8.1 a första meningen rör varor som skall sändas eller transporteras till köparen. Av artikeln framgår att beskattningsland för

varor skall vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas (beskattning i ursprungslandet).

I artikel 28b B finns bestämmelser som rör s.k. distansförsäljning till bl.a. privatpersoner och som avviker från huvudregeln i artikel 8.1 a. Bestämmelserna blir tillämpliga i de fall andra varor än bl.a. nya transportmedel skickas eller transporteras från ett EG-land till ett annat av säljaren eller för dennes räkning. Är det fråga om andra varor än punktskattepliktiga varor anses beskattningslandet vara det land där varorna befinner sig när transporten till köparen slutar (beskattning i destinationslandet), under förutsättning att säljarens omsättning i det land dit varorna sänds under ett kalenderår överstiger en viss gräns. (Denna gräns är 100 000 ecu. Medlemsstaterna kan dock i stället bestämma gränsen till ett belopp som inte understiger 35 000 ecu. 1 ecu motsvarar 1 euro.) Överstiger säljarens försäljning inte tillämplig omsättningsgräns sker beskattning i dennes land (ursprungslandet). Är det fråga om punktskattepliktiga varor skall beskattning ske i destinationslandet oavsett vilken omsättning säljaren har i det landet.

Artikel 8.1 b i sjätte direktivet reglerar beskattningsland för varor som inte skickas eller transporteras. Vid sådant s.k. avhämtningsköp är platsen för leverans den plats där varan befinner sig när den avlämnas (beskattning i ursprungslandet). Denna regel blir i princip tillämplig bl.a. i de fall privatpersoner gör avhämtningsköp i ett annat EG-land (av annan vara än ett nytt transportmedel).

I artikel 8.1 c regleras beskattningsland vid omsättning av varor ombord på fartyg, flygplan eller tåg under den del av en passagerartransport som genomförs i gemenskapen.

När det gäller gränsöverskridande handel mellan företag i EG beskattas sådana transaktioner enligt artikel 28a 1.a i sjätte direktivet som s.k. gemenskapsinterna förvärv. Med ett gemenskapsinternt förvärv avses förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som av säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren (artikel 28a.3 första stycket). Den omsättning som i sådana fall föreligger i säljarens land (enligt artikel 8.1 a) undantas från skatteplikt med stöd av artikel 28c A.a. I stället beskattas förvärvet i destinationslandet ("den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar"), artikel 28b A.1.

Enligt artikel 2.2 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas vid import av varor. Med varuimport avses i princip införsel till gemenskapen av varor från tredje land (artikel 7.1). Som huvudregel gäller att platsen för import är den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen (artikel 7.2).

Medlemsstaterna får tillämpa en reducerad skattesats på tillhandahållande av naturgas och elektricitet, under förutsättning att ingen risk för snedvridande verkningar på konkurrensen föreligger. En medlemsstat som avser att tillämpa en sådan skattesats skall underrätta kommissionen innan så sker. (Artikel 12.3 b i direktivet. Sverige har inte utnyttjat denna möjlighet.)

Reglerna i mervärdesskattelagen

I 1 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) anges att med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft.

Varor är omsatta inom landet när varorna finns här i landet då transporten till köparen påbörjas (5 kap. 2 § första stycket 1 ML).

När varor transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land till en köpare i Sverige (distansförsäljning), är varan omsatt i Sverige om säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår (5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML). Är det punktskattepliktiga varor (alkohol, tobak eller mineralolja) som köps gäller inte gränsen 320 000 kr, utan varan är då omsatt här direkt. Beskattning enligt reglerna om distansförsäljning förutsätter att köparen inte är skattskyldig för ett gemenskapsinternt förvärv enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML och att varan inte är ett nytt transportmedel. Motsvarande regler gäller i den omvända situationen, dvs. när svenska företag säljer varor till privatpersoner i andra EG-länder (5 kap. 2 § första stycket 1 och 2 a § ML). Omsättningsgränsens storlek, dvs. det belopp som i Sverige utgör 320 000 kr, varierar dock mellan länderna.

Om en utländsk privatperson själv hämtar varan hos en säljare i Sverige skall beskattning ske i Sverige, 5 kap. 3 § ML.

När varor transporteras från ett annat EU-land till en köpare i Sverige av säljaren eller köparen eller för någons räkning gör köparen enligt 2 a kap. 3 § ML ett gemenskapsinternt förvärv bl.a. i följande fall:

- förvärv av en annan vara än ett nytt transportmedel eller en punktskattepliktig vara om köparen är en näringsidkare som har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt,

- om köparen är en näringsidkare utan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare om det sammanlagda värdet av skattepliktiga förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel överstiger 90 000 kr under löpande eller föregående kalenderår, samt

- om köparen är en näringsidkare utan rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare, och Skatteverket på begäran av sådan köpare har beslutat att förvärv som görs av honom skall anses som gemenskapsinterna förvärv fastän beloppsgränsen om 90 000 kr inte överstigs.

Motsvarande regler gäller vid försäljning från näringsidkare i Sverige till näringsidkare i ett annat EG-land. I det fallet skall således den svenske säljaren inte ta ut någon svensk mervärdesskatt (3 kap. 30 a § första stycket 1 ML).

Import föreligger när en vara förs in från Sverige till en plats utanför EG (2 kap. 1 a § ML).

4.3.2 Handel med tjänster

EG:s regler

Om och var beskattning skall ske vid tillhandahållande av tjänster avgörs av vilken typ av tjänst det gäller och av om köparen är en privatperson eller en näringsidkare. Huvudregeln är att en tjänst anses tillhandahållen (plats för tillhandahållande/beskattning) i säljarens land och att eventuell beskattning skall ske där, artikel 9.1 i sjätte direktivet.

I artikel 9.2 i direktivet finns det dock särskilda bestämmelser för en rad tjänster. Beskattningsland för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom är den plats där egendomen är belägen (artikel 9.2 a). Beskattningsland för tillhandahållande av transporttjänster är den plats där transporten äger rum (artikel 9.2 b). Andra regler gäller dock beträffande transporter av varor inom gemenskapen (artikel 28b C). Tillhandahålls sådana transporter andra förvärvare än sådana som är registrerade för mervärdesskatt – t.ex. privatpersoner – skall beskattning ske i det land där transporten påbörjas (artikel 28b C.2). I de fall transporttjänsten tillhandahålls en förvärvare som är registrerad för mervärdesskatt skall dock beskattning ske i det land som utfärdat registreringsnumret åt förvärvaren (artikel 28b C.3).

I artikel 9.2 e i sjätte direktivet finns särskilda bestämmelser om beskattningsland för bl.a. reklamtjänster, jurist- och konsulttjänster, databearbetning, tillhandahållande av personal m.m. Dessa tjänster skall, om kunden är etablerad utanför gemenskapen eller om tjänsten tillhandahålls en skattskyldig person med etablering i ett annat land än där leverantören är etablerad, i princip beskattas i det land där kunden finns.

Av artikel 21.1 a första meningen i sjätte direktivet framgår att betalningsskyldig (skattskyldig) för mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster inom landet är, med vissa undantag, den som omsätter varan eller tjänsten.

Ett undantag från denna huvudregel är att vid omsättning av tjänster som omfattas av artikel 9.2 e i direktivet (bl.a. tillhandahållande av personal) skall enligt artikel 21.1 b den som förvärvar tjänsten vara betalningsskyldig för skatten om denne är en näringsidkare som är registrerad för mervärdesskatt inom landet och den som omsätter tjänsten inom landet är en näringsidkare som är etablerad i ett annat land. I detta fall skall medlemsstaterna således tillämpa s.k. omvänd skattskyldighet (egentligen omvänd betalningsskyldighet, eller "reverse charge" på engelska) enligt tvingande regler i sjätte direktivet.

Reglerna i mervärdesskattelagen

Regler motsvarande dem i artikel 9.1 i sjätte direktivet finns i 5 kap. 8 § ML. En tjänst är enligt första stycket i detta lagrum omsatt inom landet – och skall beskattas här – om den som tillhandahåller tjänsten (säljaren) har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls i Sverige. För särskilt angivna tjänster (enligt 5 kap. 4–7 a § jämfört med 11 §) gäller dock inte denna regel.

Tjänster som avser en fastighet regleras i 5 kap. 4 § ML. När det gäller tjänster som avser transporter av varor behandlas dessa i 5 kap. 5 och 5 a §§ ML.

En motsvarighet till bestämmelserna i artikel 9.2 e i sjätte direktivet finns i 5 kap. 7 § ML. Paragrafen avser således reklamtjänster, jurist- och konsulttjänster, automatisk databehandling, uthyrning av arbetskraft m.m. Tjänster som räknas upp i 5 kap. 7 § ML anses omsätta utom landet, och skall således inte beskattas i Sverige, om de tillhandahålls någon som inte är näringsidkare här i landet, t.ex. en privatperson, från en säljare i ett annat EG-land (5 kap. 7 § tredje stycket 3 ML). Det innebär att eventuell beskattning skall ske i säljarens land. Motsvarande regler gäller vid försäljning från Sverige, 5 kap. 1 § första stycket och 8 § första stycket ML.

I de fall tjänster enligt 5 kap. 7 § tillhandahålls en näringsidkare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett etableringsställe i Sverige, skall tjänsterna anses tillhandahållna i Sverige. Redovisning och betalning av skatten på förvärvet av tjänsterna skall i sådant fall göras av den svenske köparen i hans svenska deklaration, s.k. omvänd skattskyldighet, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare (1 kap. 2 § första stycket 2 ML). På motsvarande sätt skall tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML som omsätts från Sverige till en näringsidkare i ett annat EG-land anses tillhandahållna i det landet, 5 kap. 1 § första stycket och 7 § tredje stycket 1 ML. Beskattning skall då ske i köparens land och köparen skall anses som skattskyldig för omsättningen.

4.4 Problem med de gällande reglerna

Som framgått av redogörelsen för gällande rätt (avsnitt 4.3.1) innebär reglerna om beskattningsland för varor att varor i princip skall beskattas där de fysiskt befinner sig. I enlighet härmed har varans väg från säljare till köpare, den plats där den finns då transporten påbörjas och transportens genomförande eller i annat fall platsen för avhämtning av varan betydelse för i vilket land mervärdesbeskattningen skall ske.

När handeln med gas och el mellan medlemsstaterna ökade visade det sig att reglerna om beskattningsland var svåra att tillämpa på dessa varor. Gasens och elens särskilda egenskaper och det sätt på vilket handeln med sådana varor går till har gjort det svårt att bestämma beskattningsland.

Dessa svårigheter beror bl.a. på att el inte kan lagras och att det är svårt att spåra det fysiska flödet av el. Det är också så att vid gränsöverskridande handel med el mellan exempelvis å ena sidan en köpare i land A och en säljare i land B samt å andra sidan en köpare i land B och en säljare i land A kommer endast den (eventuella) nettoskillnad av el som följer av dessa båda transaktioner att rent faktiskt transporteras från det ena landet till det andra landet. Detta betyder att det fysiska flödet inte behöver motsvara avtalsförhållandet mellan säljare och köpare och parterna vet inte om den el köparen mottagit faktiskt sänts från säljaren i det andra landet.

I de fall det blir aktuellt att tillämpa reglerna som innebär att en omsättning av en vara skall undantas från beskattning i säljarens land och beskattning i stället skall ske av förvärvet, såsom ett gemenskapsinternt förvärv, i det andra landet måste säljaren prestera tillräcklig bevisning till

stöd för transporten för att kunna undanta omsättningen. I allmänhet är det svårt att lämna bevis för att gas eller el skickats eller transporterats på sedvanligt sätt eftersom transport inte sker med traditionella transportmedel.

De avreglerade energimarknaderna har även medfört problem när det gäller beskattning av vissa tjänster som hör samman med leveranser av gas och el. Kostnaderna för transport och överföring av el ingick tidigare i priset för den el som levererades. Det belopp som fakturerades kunden skulle täcka hela leveransen och följa reglerna för köp och försäljning av varor. Numera skall man skilja på tjänster som består i transport och överföring av energi från själva leveransen av energin. Fråga har uppkommit hur sådana tjänster skall klassificeras och i vilket land de skall beskattas när överföringen eller transporten av gas eller el är gränsöverskridande.

Vissa medlemsstater har ansett att den kostnad som betalas för transport och överföring av el tas ut för att ge tillträde till elnätet och att beskattningsland i enlighet med artikel 9.1 i sjätte direktivet skall bestämmas till det land där den som är systemansvarig är etablerad. Andra medlemsstater menar att betalningen avser användningen av elledningen och att det är fråga om en tjänst som har samband med fast egendom, vilken enligt artikel 9.2 a i direktivet skall beskattas där elledningen finns. Slutligen har den bedömningen gjorts att avgiften avser betalning för en transporttjänst, varför beskattningsland skall fastställas enligt artikel 9.2 b och artikel 28 b C i direktivet. Medlemsstaternas olika bedömningar i nu aktuellt avseende kan leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.

4.5 Kommissionens förslag

Europeiska gemenskapernas kommissions förslag den 5 december 2002, KOM(2002) 688 slutlig, syftade till att modernisera och förenkla mervärdesbeskattningen av leveranser av gas och el på den inre marknaden. Tanken var att reglerna skulle utformas så att de bättre tog hänsyn till gasens och elens särskilda egenskaper.

Förslaget avsåg leveranser av el och naturgas i rörledningar. ”Naturgas” definierades som ”flytande naturgas och biogas och gas från biomassa eller andra typer av gas om det är tekniskt möjligt och säkert att tillföra dessa gaser till distributionssystemet för naturgas och att transportera dem genom detta system”. Denna definition överensstämde med en definition som användes i ett förslag till ändring av direktiv 98/30/EG om gemensamma regler för den inre marknaden för naturgas.

När det gäller beskattningsland för omsättning av gas och el innebar kommissionens förslag en avvikelse från principen att varor skall beskattas där de fysiskt befinner sig. I förslaget gjordes en åtskillnad mellan leveranser av gas eller el där förvärvet sker i syfte att återförsälja varan och leveranser där ett sådant syfte inte finns. Kommissionen föreslog i enlighet härmed att beskattningsland vid sådan försäljning av gas och elektricitet som omfattas av förslaget skulle vara den plats där köparen har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe till vilken varan levereras när denne är en skattskyldig person som köper varan i

återförsäljningssyfte. I övriga fall, dvs. vid försäljning till slutkonsumenter, föreslogs beskattningslandet bli den plats där köparens egentliga användning och utnyttjande av varan äger rum.

För att förenkla beskattningen kombinerades bestämmelsen om beskattningsland vid försäljning till en återförsäljare med regler om omvänd skattskyldighet i de fall säljaren och köparen är etablerade i olika länder. Härigenom skulle köparen bli skyldig att redovisa och betala skatten. Säljaren skulle inte behöva registrera sig för mervärdesskatt i det land där köparen är etablerad.

Som en följd av ändringen av beskattningslandsreglerna vid omsättning av gas och el föreslogs ett undantag från skatteplikt för slutlig import av sådana varor för att undvika dubbelbeskattning.

I syfte att harmonisera och förenkla beskattningen innehöll kommissionens förslag även en bestämmelse om beskattningsland för tjänster bestående i ”tillträde till distributionsnät för el eller gas och transport och överföring genom dessa nät”. Enligt förslaget skulle sådana tjänster, när de utförs för kunder utanför gemenskapen eller för skattskyldiga personer etablerade i gemenskapen men inte i samma land som säljaren, beskattas i det land där kunden är etablerad. Artikel 9.2 e i sjätte direktivet skulle alltså utökas till att omfatta även dessa tjänster.

4.6 Direktiv 2003/92/EG

Det direktiv som antogs den 7 oktober 2003, direktiv 2003/92/EG, bygger på de principer som låg till grund för kommissionens förslag, med vissa justeringar och tillägg jämfört med kommissionens förslag.

Direktivet innebär att leveranser av gas eller el till en beskattningsbar (skattskyldig) återförsäljare skall beskattas i det land där återförsäljaren är etablerad. I direktivet definieras vad som förstås med en skattskyldig återförsäljare. Leveranser av gas eller el till andra än återförsäljare skall beskattas i det land där köparens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum. Till skillnad från kommissionens förslag innehåller direktivet en bestämmelse som reglerar beskattningsland i de fall en sådan köpare, dvs. en annan köpare än en skattskyldig återförsäljare, faktiskt inte förbrukar den gas eller el som han köpt, utan i stället vidareförsäljer den helt eller delvis.

Någon definition av naturgas, som kommissionen föreslog, finns inte med i direktivet. I stället framgår det direkt av beskattningslandsreglerna som avser gas och el vilken typ av gas (och el) som omfattas av dessa regler (”leveranser av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el”).

Direktivet innebär att omvänd skattskyldighet skall tillämpas i de fall säljaren och köparen är etablerade i olika länder, inte bara som kommissionen föreslog, om köparen är en återförsäljare, utan överhuvudtaget i de fall då denne är registrerad till mervärdesskatt. Direktivet innehåller motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för import respektive beskattning av tjänster bestående i tillträde till distributionsnät för el eller gas och transport och överföring genom sådana nät, som kommissionen föreslog. I direktivet infördes även en regel som innebär att en överföring av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av

el från ett EG-land till ett annat EG-land i samband med en omsättning av sådana varor i destinationslandet inte skall anses som ett gemenskapsinternt förvärv.

Som framgått införs genom direktiv 2003/92/EG nya mervärdesskatte-regler för handel med gas och el i fysisk form. Den handel med finansiella instrument i gas och el, som äger rum på de finansiella marknaderna (sådan handel bedrivs bl.a. på Nord Pool), berörs dock inte av direktivet. Beträffande behandlingen av finansiella instrument antogs ett uttalande till Ekofin-rådets protokoll i samband med att direktivet antogs den 7 oktober 2003. Uttalandet har följande lydelse. ”Rådet och kommissionen är överens om att behandlingen av finansiella derivat som terminskontrakt, futures och optioner i gas som levereras genom distributionssystemet för naturgas och i el bör ses över när behandlingen av alla finansiella derivat på nytt går igenom.” Uttalandet innebär att när det görs en allmän översyn av den mervärdesskatterättsliga behandlingen av finansiella instrument så skall även sådana instrument som avser gas och el omfattas av det arbetet.

Ytterligare ett uttalande togs till Ekofin-rådets protokoll. Uttalandet, som handlar om en framtida översyn av de regler som antagits genom direktiv 2003/92/EG, har följande lydelse. ”Rådet noterar att om liberaliseringen av marknaderna för gas och el inte är avslutad senast den 1 juli 2007 åtar sig kommissionen att granska hur mervärdesskattesystemet för leveranser av gas och el fungerar och lägga fram en rapport till rådet och Europaparlamentet inom de närmaste tre månaderna. Om det är nödvändigt kommer kommissionen att senast vid utgången av 2007 lägga fram ett förslag till lämpliga åtgärder för att avskaffa all eventuell snedvridning av konkurrensen som orsakas av momsreglerna inom denna sektor.”

5 Förslag till nya mervärdesskatte-regler för gas och el

I det följande redogörs för de ändringar som behöver göras i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) med anledning av direktiv 2003/92/EG. Regeringens förslag är baserade på Finansdepartementets promemoria Fi2004/2408. Promemorian har remissbehandlats. Som en generell synpunkt tillstyrker remissinstanserna förslagen eller har inte något att invända mot dessa. Det kan bl.a. nämnas att *Svensk Energi* anför att förändringarna kommer att medföra en väsentligt förenklad hantering av mervärdesbeskattningen vid omsättning av el och gas på den inre marknaden. Några remissinstanser har synpunkter på enskilda delar av förslaget. Dessa synpunkter redovisas och kommenteras under respektive avsnitt nedan.

5.1 Beskattningsland vid omsättning av gas och el

Regeringens förslag: Vid omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el till en skattskyldig återförsäljare, skall beskattning ske i Sverige om återförsäljaren är etablerad här i landet. I lagtexten definieras vad som avses med en ”skattskyldig återförsäljare”. Omsättning av nämnda typ av gas eller av el till andra än återförsäljare, dvs. i princip till slutkonsumenter, skall beskattas i Sverige om köparens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum här i landet. Om en sådan köpare helt eller delvis faktiskt inte förbrukar varan skall beskattning av den icke förbrukade varan ske i Sverige om köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

Promemorians förslag: Överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Kommenterar inte förslaget i den här delen.

Skälen för regeringens förslag: I artiklarna 8.1 a–c, 8.2 och 28 b.B i sjätte direktivet finns bestämmelser om beskattningsland vid omsättning av varor. Genom direktiv 2003/92/EG (artikel 1.1) införs nya och särskilda bestämmelser om beskattningsland vid omsättning av gas och el, som artikel 8.1 d och e i sjätte direktivet.

De nya reglerna innebär att bestämningen av beskattningsland görs utan att hänsyn tas till fysiska flöden av gas och el. Reglerna bygger i stället på följande grundläggande principer. Omsättning av gas och el skall beskattas i det land där slutkonsumtionen – förbrukningen – av varorna äger rum (beaktandesats 4 i direktiv 2003/92/EG). Det sista omsättningsledet, dvs. leveranser av gas och el från leverantörer till slutkonsumenter, beskattas således där förbrukningen äger rum. I de situationer köparen faktiskt inte förbrukar varan, vilket blir fallet när en återförsäljare av gas eller el köper dessa varor och sedan vidareförsäljer dem, krävs dock ett annat kriterium för att ange beskattningslandet. Beskattningsland skall i sådana fall vara det land där den köpande återförsäljaren är etablerad (beaktandesats 3 i direktiv 2003/92/EG). Leveranser av gas och el före det sista omsättningsledet skall således beskattas där köparen har etablerat sin rörelse.

Beskattningsland för omsättning av gas eller el till återförsäljare regleras i artikel 8.1 d. Av bestämmelsen framgår att när det gäller leveranser av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el till en beskattningsbar (skattskyldig) återförsäljare är platsen för leverans den plats där återförsäljaren har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe för vilket varan levereras eller, om det inte finns någon sådan plats för rörelsen eller ett fast driftsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas.

I normalfallet torde det inte vara förenat med några svårigheter att fastställa huruvida en köpare av gas eller el bedriver återförsäljarverksamhet i egentlig mening och att han därmed är att anse som en återförsäljare enligt artikel 8.1 d. I detta sammanhang kan framhållas att enligt direktiv 2003/92/EG skall omvänd skattskyldighet tillämpas vid gränsöverskridande försäljning av gas eller el till köpare som är registrerade till mervärdesskatt. Detta gäller både vid försäljning till åter-

försäljare och till andra köpare som är registrerade till mervärdesskatt (se avsnitt 5.5 nedan). Härigenom kommer köparen att redovisa skatten. Det är alltså köparen som får bedöma om han är att anse som en skattskyldig återförsäljare eller ej. Säljaren slipper att göra det. Säljaren behöver endast kontrollera huruvida köparen är registrerad till mervärdesskatt.

Det förekommer att företag som driver energikrävande verksamhet gör stora inköp av gas eller el för användning i sin produktion. Överskott som uppkommer hos sådana företag kan regelbundet komma att säljas vidare av dessa. Avsikten har varit att sådana företag inte skall anses som återförsäljare enligt artikel 8.1 d. Bl.a. för att särskilja sådana företag från återförsäljare har i det andra stycket i artikel 8.1 d angetts vad som avses med en skattskyldig återförsäljare vid tillämpning av bestämmelsen. Nämligen en skattskyldig person vars huvudsakliga verksamhet i samband med köp av gas och el består i att sälja sådana produkter vidare och vars egen konsumtion av dessa produkter är försumbar. I det nyss nämnda exemplet består företagets huvudsakliga verksamhet i samband med köp av gas och el inte i att sälja dessa varor vidare, utan att använda dem i sin produktion.

Artikel 8.1 e i direktivet innehåller bestämmelser om beskattningsland för leveranser av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el som inte omfattas av led d. Bestämmelsen avser således omsättningar av gas eller el till andra än skattskyldiga återförsäljare, dvs. i princip omsättningar till slutkonsumenter. Artikel 8.1 e är tillämplig vid köp av gas eller el som görs av såväl skattskyldiga som icke skattskyldiga personer. Av den första meningen i artikeln framgår att beskattningslandet skall vara det land där kundens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum.

Skälet till att beskattningslandet när det gäller näringsidkare inte generellt bestämts till det land där denne är etablerad är att hindra att en näringsidkare med ingen eller begränsad avdragsrätt för ingående skatt, t.ex. en bank, med filialer i olika länder, köper el exempelvis genom sitt huvudkontor (beläget i ett land som tillämpar en förhållandevis lägre skattesats) och använder den i filialerna. Beskattning skulle i sådant fall inte ske där konsumtionen av elen faktiskt äger rum.

Det förekommer att andra personer än skattskyldiga återförsäljare vidareförsäljer gas eller el som köpts. Ovan har som exempel härpå nämnts företag med energikrävande verksamhet som vidareförsäljer överskott av energi. I den andra och tredje meningen i artikel 8.1 e regleras beskattningsland för sådana fall. I den andra meningen anges att om hela (dvs. inget alls) eller en del av varan faktiskt inte förbrukas av denna kund anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats på den plats där han har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe för vilket varan levereras. Om det inte finns någon sådan plats för rörelsen eller ett fast driftsställe anses kunden enligt tredje meningen ha använt och förbrukat varan på den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas. Dessa bestämmelser innebär att beskattningsland för gas eller el som köps, men som inte faktiskt konsumeras av köparen, regleras på samma sätt som beskattningsland för en återförsäljares köp av gas eller el enligt artikel 8.1 d första stycket, dvs. beskattningsland blir köparens etableringsort etc. Bestämmelserna i artikel 8.1 e andra och tredje meningarna står följaktligen i överensstämmelse med principen att

omsättningar av gas eller el före det sista omsättningsledet skall beskattas där köparen har etablerat sin rörelse.

I de fall en köpare både förbrukar och vidareförsäljer gas eller el som köpts innebär artikel 8.1 e således att det beroende på omständigheterna kan bli nödvändigt att göra en uppdelning, så att den del av varan som faktiskt förbrukas beskattas i ett land medan den del av varan som köparen använder för återförsäljning beskattas i ett annat land.

Bestämmelserna i artikel 8.1 d och e omfattar omsättningar av gas eller el från säljare etablerade både inom EG och i tredje land. När det gäller import från tredje land av gas eller el har det därför införts ett undantag från skatteplikt för att inte dubbelbeskattning skall ske (se avsnitt 5.2 nedan). På motsvarande sätt kommer i fråga om omsättningar från säljare etablerade i EG det normala systemet med beskattning av förvärvet såsom ett gemenskapsinternt förvärv inte att aktualiseras.

Motsvarigheter till bestämmelserna i artikel 8.1 d och e skall införas i mervärdesskattelagen. Artiklarna 8 och 28 b.B i sjätte direktivet motsvaras i svensk rätt av 5 kap. 2, 2 a, 2 b och 3 §§ ML. Artikel 8.1 d och e föreslås införda i mervärdesskattelagen genom två nya paragrafer i 5 kap., 2 c och 2 d §§.

5.2 Import av gas och el

Regeringens förslag: Import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el undantas från skatteplikt.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Tullverket* tillstyrker förslaget att befria de aktuella varorna från mervärdesskatt vid import. Verket påpekar att undantaget från skatteplikt beträffande gas för Sveriges del inte kommer att innebära någon förändring inom den närmaste framtiden. Detta eftersom det i dag saknas distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land. Importen av gas sker i dag via bil eller båt. – I fråga om deklarationsskyldighet anför *Tullverket* följande. Tull utgår inte för el och punktskatt betalas till Skatteverket. Genom förslaget befrias el dessutom från mervärdesskatt vid import. Det innebär att verket inte skulle ta ut några avgifter alls vid import av el. Det verkar vara en onödig administrativ börda både för importörerna och för tulladministrationerna att ha kvar deklarationsskyldigheten för el. Deklarationsskyldigheten för de aktuella varorna bör dock kvarstå tills vidare för att säkra insamlandet av uppgifter för utrikeshandelsstatistiken. Alla berörda parter bör emellertid arbeta för att på sikt kunna hitta en lösning, som kan befria importörerna och exportörerna från deklarationsskyldigheten och samtidigt säkra riktiga uppgifter för utrikeshandelsstatistiken. – *Tullverket* bifogar ett yttrande från *Statistiska Centralbyrån* (SCB) som rör frågan om deklarationsskyldighet. I yttrandet anges att SCB under hösten 2004 kommer att undersöka möjligheten att förbättra underlaget till utrikeshandelsstatistiken, att det är möjligt att SCB på sikt kan hitta en lösning som kan befria från deklarationsskyldighet samt att SCB dock anser att denna skyldighet skall kvarstå tills vidare.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av avsnitt 5.1 omfattar bestämmelserna i de nya artiklarna 8.1 d och e i sjätte direktivet även leveranser av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el från säljare i tredje land till köpare inom EG. Detta innebär att vid en importsituation skall beskattning ske med tillämpning av artikel 8.1 d och e, motsvarande i denna promemoria föreslagna 5 kap. 2 c och d §§ ML. För att undvika dubbelbeskattning i form av skatt både för omsättningen inom landet och för själva importen föreskriver direktiv 2003/92/EG (artikel 1.3) – genom införandet av en ny artikel 14.1 k i sjätte direktivet – att import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el skall undantas från skatteplikt. (I artikel 14 i direktivet finns bestämmelser om undantag från skatteplikt vid olika importfall.) Import av de aktuella varorna skall således inte längre medföra beskattning med stöd av 1 kap. 1 § första stycket 3 ML ("importmoms"), utan i stället i förekommande fall med stöd av 1 kap. 1 § första stycket 1 och 5 kap. 2 c eller d § ML. Tullverket skall följaktligen inte ta ut mervärdesskatt vid import av dessa varor.

Den nya artikel 14.1 k föranleder ett tillägg i 3 kap. 30 § ML.

Den deklarationsskyldighet som enligt den gemenskapsrättsliga och svenska tullagstiftningen föreligger vid import av de aktuella varorna påverkas inte av de nya reglerna i direktiv 2003/92/EG. Import av el måste därför även i fortsättningen deklarerars till Tullverket.

Regeringen noterar vad *Tullverket* anför i fråga om deklarationsskyldighet och instämmer i verkets uppfattning att det framstår som en onödig administrativ börda att ha kvar deklarationsskyldigheten för de aktuella varorna. Det kan dock konstateras att uppgifter som lämnas i de aktuella deklarationerna används som underlag till utrikeshandelsstatistiken avseende import och export av bl.a. el samt att frågan om deklarationsskyldighet ytterst måste behandlas på EG-nivå eftersom EG:s regelverk berörs. Innan eventuella ändringar kan initieras eller föreslås när det gäller deklarationsskyldigheten krävs att frågan utreds. Av *SCB*:s yttrande framgår att *SCB* avser undersöka möjligheten att förbättra statistikunderlaget. *SCB* har bedömt att det är möjligt att man på sikt kan finna en lösning som kan befria importörer och exportörer från deklarationsskyldighet.

5.3 Överföring av gas och el

Regeringens förslag: Överföring av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el från ett annat EG-land till Sverige i samband med en omsättning i Sverige skall inte anses som gemenskapsinternt förvärv.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Kommenterar inte förslaget i den här delen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt artikel 28a.5 b första stycket i sjätte direktivet skall det anses som en omsättning av varor mot ersättning när en skattskyldig person (näringsidkare) för över varor från sin verksamhet till ett annat medlemsland. En vara skall anses som överförd till ett annat medlemsland om varan har transporterats från ett

medlemsland av näringsidkaren eller för hans räkning och transporten görs i näringsidkarens verksamhet. Vad som avses är att varan fysiskt förflyttas från ett medlemsland till ett annat utan att äganderätten överlåts. Omsättningen (=varuöverföringen) skall anses gjord i det land där varan finns då transporten påbörjas (artikel 8.1 a i direktivet).

Genom att behandla en varuöverföring som en varuomsättning mot ersättning kan reglerna om gemenskapsinternt förvärv bli tillämpliga på överföringen i det land dit varorna överförs. Artikel 28a.7 i direktivet innebär att en överföring av nu aktuellt slag skall behandlas som en varuomsättning följt av ett gemenskapsinternt förvärv.

I artikel 28c A.d finns bestämmelsen om undantag från skatteplikt för de varuöverföringar som jämföras med omsättning mot ersättning enligt artikel 28a.5 b. Varuöverföringen i det land varifrån varan överförs skall undantas från beskattning som om det hade varit fråga om en gemenskapsintern omsättning i det landet.

Enligt artikel 28a.5 b andra stycket direktivet skall vissa angivna varuöverföringar inte anses som omsättning mot ersättning. Antingen därför att reglerna om beskattningsland redan leder till att beskattning sker eller därför att det gemenskapsinterna förvärv som blir effekten av överföringen skulle ha varit undantaget i alla händelser. Eftersom varuöverföringarna inte skall ses som omsättningar i avsändarlandet skall de heller inte föranleda något beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv i mottagarlandet (artikel 28a.7).

Genom direktiv 2003/92/EG (artikel 1.7) har i det andra stycket i artikel 28a.5 b införts ytterligare en strecksats som innebär att en varuöverföring som görs för en leverans av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el enligt de villkor som anges i artikel 8.1 d eller e inte skall anses som en omsättning mot ersättning. Till följd härav skall en sådan överföring inte föranleda något beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv i destinationslandet. Skälet till denna reglering är att de nya reglerna om beskattningsland i artikel 8.1 d och e säkerställer att omsättningen kommer att beskattas i destinationslandet.

Artikel 28a.5 b första stycket i sjätte direktivet motsvaras av 2 kap. 1 § andra stycket ML, enligt vilket en varuöverföring från en verksamhet i Sverige till annat EG-land skall likställas med en omsättning av varan. Någon direkt motsvarighet till bestämmelserna i det andra stycket i artikel 28a.5 b finns inte i mervärdesskattelagen. I 2 a kap. 7 § andra stycket ML finns emellertid bestämmelser som innebär att där angivna varuöverföringar till Sverige inte skall anses som gemenskapsinterna förvärv i Sverige (artikel 28a.7). Effekten blir således densamma som den som avses i artikel 28 a.5 b andra stycket. Den nya sista strecksatsen i artikel 28a.5 b andra stycket föranleder ett tillägg i 2 a kap. 7 § andra stycket ML.

5.4 Beskattningsland för vissa tjänster som har samband med omsättning av gas och el

Regeringens förslag: En regel införs om beskattningsland för tjänster som består i att tillträde lämnas till distributionssystem för naturgas och el samt för transport och överföring genom dessa system och för tillhandahållande av andra till dessa tjänster direkt kopplade tjänster.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Enligt *Skatteverket* bör bestämmelsen i 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML förtydligas så att det – i enlighet med resonemanget i promemorian – framgår att den inte är tillämplig på omsättningar till privatpersoner bosatta utanför EG om utnyttjandet av tjänsten i fråga sker i Sverige.

Skälen för regeringens förslag: Enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet skall beskattningsland för tillhandahållande av en tjänst anses vara det land där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls, eller i avsaknad av en sådan plats, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. Övriga punkter i artikel 9 innehåller undantag från denna huvudregel när det gäller olika typer av tillhandahållanden. I artikel 9.2 e finns särskilda bestämmelser om beskattningsland för de tjänster som räknas upp i ett antal strecksatser i artikeln, t.ex. reklamtjänster, jurist- och konsulttjänster, databearbetning, tillhandahållande av personal m.m. Dessa tjänster skall, om kunden är etablerad utanför gemenskapen eller om tjänsten tillhandahålls en skattskyldig person med etablering i gemenskapen men i ett annat land än där leverantören är etablerad, i princip beskattas i det land där kunden finns, dvs. där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas.

I sjätte direktivet ges en möjlighet för medlemsstaterna att avvika från reglerna om beskattningsland för tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 9.2 e för det fall användningen och nyttjandet av tjänsten sker i ett annat land än det som enligt den artikeln skall vara beskattningsland. Dessa undantagsregler finns i artikel 9.3 och avser att förhindra dubbelbeskattning, icke-beskattning eller konkurrensnedvridning. Av artikel 9.3 a framgår att även om ett tillhandahållande som avses i artikel 9.2 e anses ske inom landets territorium, får landet anse att tillhandahållandet sker utanför gemenskapen och därmed avstå från att beskatta tillhandahållandet, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen. I artikel 9.3 b regleras det motsatta förhållandet, dvs. ett land får – med ett visst angivet undantag (tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg), för vilka särreglering finns – beskatta ett tillhandahållande som avses i artikel 9.2 e om användningen och nyttjandet sker inom landet, trots att det normalt skulle anses tillhandahållas utanför gemenskapen och därmed inte beskattas. I svensk lagstiftning har rätten i artikel 9.3 b för ett medlemsland att beskatta tjänster inom landet utnyttjats i fråga om samtliga tjänster som avses i artikel 9.2 e, när de tillhandahålls från ett land utanför EG till någon som inte är en näringsidkare (bl.a. svenska privatpersoner).

Genom direktiv 2003/92/EG (artikel 1.2) införs ytterligare en kategori av tjänster i artikel 9.2 e i sjätte direktivet. Enligt en ny nionde strecksats skall "tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra direkt kopplade tjänster" beskattas där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Med "andra direkt kopplade tjänster" avses tjänster som är direkt kopplade till (förbundna med eller knutna till) de övriga tjänster (dvs. tillträdet till och användningen av distributionssystemet) som anges i den nionde strecksatsen (se beaktandesats 5 i direktiv 2003/92/EG).

Artikel 9.2 e i sjätte direktivet motsvaras i mervärdesskattelagen av 5 kap. 7 §. Den nya direktivbestämmelsen bör införas genom att de aktuella tjänsterna tas in i 5 kap. 7 § andra stycket ML som en ny punkt 13. Genom att tjänsterna tas in i artikel 9.2 e blir med automatik bestämmelserna om omvänd skattskyldighet tillämpliga, se artikel 21.1 b i sjätte direktivet och artikelns motsvarighet i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML. Angående omvänd skattskyldighet, se även avsnitt 5.5.

Bestämmelserna i artikel 9.2 e innebär i princip att om tjänster som avses i artikeln tillhandahålls en näringsidkare etablerad i Sverige av en säljare etablerad i ett EG-land eller i ett tredje land, skall beskattning ske i Sverige. Ett tillhandahållande från EG till en mottagare i tredje land skall inte beskattas i EG. Ett tillhandahållande från ett EG-företag till en privatperson i ett annat EG-land skall dock enligt artikel 9.1 beskattas i säljarens land. Innebörden av 5 kap. 7 § ML är densamma.

När det gäller den aktuella typen av tjänster – tillträde till distributionsystemen samt transport och överföring av gas och el genom dessa m.m. – torde det faktiska utrymmet för de gränsöverskridande transaktioner som avses i 5 kap. 7 § ML vara i viss mån begränsat. Som angetts i avsnitt 4.1 kan en elanvändare inte välja nätägare för tillhandahållande av ifrågavarande tjänster utan denne är hänvisad till det företag som äger ledningsnätet i det område dit elen faktiskt skall överföras eller transporteras för förbrukning. Detta innebär att ett svenskt företag som köper el för förbrukning i en anläggning i Sverige i princip inte kan anlita ett utländskt nätföretag. Det sagda gäller oavsett om elleverantören är etablerad i eller utanför Sverige. Om det svenska företaget köper el av t.ex. ett tyskt företag, och förbrukar elen i sin anläggning i Sverige, kommer själva elleveransen att beskattas i Sverige med stöd av i lagrådsremissen föreslagna 5 kap. 2 d § ML (motsvarande nya artikel 8.1 e i sjätte direktivet). Den tjänst som består i transport av elen till företagets anläggning, vilken tillhandahålls av ett nätföretag i Sverige och som i enlighet med det nyss anförda rent faktiskt utgör en transaktion inom landet, kommer också att beskattas i Sverige, med stöd av 5 kap. 8 § första stycket ML (motsvarande artikel 9.1 i sjätte direktivet).

Som motivering till sitt förslag till direktiv i denna del hänvisade kommissionen bl.a. till artikel 7 i (numera upphävda) direktiv 96/92/EG. Enligt den artikeln skall medlemsstaterna utse en systemansvarig ("transmission system operator", TSO) med ansvar för drift och underhåll av överföringssystemet.⁹ Den systemansvarige skall också ansvara för styrningen av energiflödena i systemet, med beaktande av utbyte med

⁹ I Sverige är Affärsverket Svenska Kraftnät systemansvarigt.

andra sammanlänkande system. Kommissionen framhöll att den nationellt systemansvarige skall bära kostnaderna för nätet, att detta nät skall användas för nationella och internationella transporter av el samt att den systemansvariges totalkostnad skall fördelas på nationella överförings-tjänster och gränsöverskridande handel.

Gränsöverskridande överföring av el från ett land till ett annat ger upphov till kostnader i de länder genom vilka eller till vilket elen överförs. Dessa länder skall kompenseras för de kostnader som uppstår. Sådan kompensation åstadkoms genom betalning mellan de systemansvariga i respektive länder. De systemansvariga tillhandahåller således varandra gränsöverskridande tjänster av här aktuell typ. I sådana fall och i andra fall där gränsöverskridande transaktioner avseende dessa tjänster förekommer blir det aktuellt att tillämpa bestämmelsen i artikel 9.2 e nionde strecksatsen i sjätte direktivet.

I anslutning till exemplet ovan, enligt vilket ett svenskt företag köper el från en tysk elhandlare, kan följande nämnas. Om det i en sådan situation sker en överföring av el från Tyskland till Sverige kommer den i Sverige systemansvarige att tillhandahålla sin tyska motsvarighet en sådan tjänst som avses i artikel 9.2 e nionde strecksatsen. Enligt direktivbestämmelsen skall den tjänsten beskattas i det land där kunden är etablerad, dvs. i Tyskland. Om förhållandet är det motsatta och det sker en överföring av el från Sverige till Tyskland skall överföringstjänsten i stället beskattas i Sverige, med tillämpning av den nya bestämmelsen i 5 kap. 7 § andra stycket 13 ML (motsvarande artikel 9.2 e nionde strecksatsen).

Ett ytterligare exempel som visar hur transport- och överföringstjänster kommer att beskattas kan lämnas. En i Norge bosatt person köper el för leverans till och förbrukning i den sommarstuga som han äger i Sverige. Beträffande nättjänsten sluter han därför ett avtal med ett svenskt nätföretag. Tillhandahållandet av denna tjänst kommer att beskattas i Sverige enligt 5 kap. 8 § första stycket ML. Detta innebär att 5 kap. 7 § ML inte anses tillämplig. (Av 5 kap. 8 § första stycket ML framgår att den paragrafen [8 §] kan bli aktuell att tillämpa bl.a. för det fall 7 § inte är tillämplig.) (Omsättningen av el kommer också att beskattas i Sverige, enligt den föreslagna 5 kap. 2 d § ML.)

Skatteverket anför att när det gäller tillhandahållanden till icke näringsidkare som är bosatta utanför EG har oklarheter funnits angående tolkningen av 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML i de fall användning och utnyttjande av tjänsterna kan anses ske i landet. Exemplet i det föregående stycket innebär att 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML inte är tillämplig på omsättningar till privatpersoner bosatta utanför EG om utnyttjandet av tjänsten sker i Sverige (i följd varav 8 § blir tillämplig). Enligt Skatteverket bör ett förtydligande av 5 kap. 7 § ML göras så att detta klart framgår av bestämmelsen.

Av 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML följer att i paragrafens andra stycke angivna tjänster skall anses omsatta utomlands om de ”tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är näringsidkare i det landet”. Med rekvisitet ”tillhandahålls *härifrån*” avses tjänster som tillhandahålls från Sverige till ett annat land (se prop. 2002/03:77 s. 39). Med rekvisitet ”förvärvas *i* ett land utanför EG” avses att tjänsten faktiskt förvärvas i ett land utanför EG, dvs. i ett annat land

än Sverige. Bestämmelsen tar således liksom övriga bestämmelser i 5 kap. 7 § ML sikte på gränsöverskridande transaktioner.

Förutsättningen i det ovan nämnda exemplet är att en i Norge bosatt person köper el för leverans till och förbrukning i den sommarstuga som han äger i Sverige varför han också sluter ett avtal med ett svenskt nätföretag om transport av elen (nättjänst) till sommarstugan. I detta fall kommer det svenska nätföretaget att här (i landet) tillhandahålla en tjänst som (faktiskt) förvärvas i Sverige. Det är följaktligen fråga om en transaktion inom landet, låt vara med en part inblandad som har sin bosättning i ett annat (tredje) land.

Regeringen finner att den nuvarande lydelsen av regeln i 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML tillräckligt klart ger uttryck för att den inte är tillämplig på omsättningar till privatpersoner bosatta utanför EG om utnyttjandet av tjänsten sker i Sverige. Något behov av att förtydliga regeln på det sätt som Skatteverket begärt kan därför inte anses föreligga.

Behandling av tjänst som rör elcertifikat

Regeringens bedömning: Hanteringen av kvotplikten inom ramen för det svenska systemet för elcertifikat får anses vara en tjänst som kunderna inte efterfrågar i sig. Denna hantering bör därför betraktas som en underordnad tjänst, som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet, dvs. som omsättningen av el.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Enligt *Svenska Kommunförbundets* samt *Landstingsförbundets* mening är bedömningen tveksam. *Vattenfall AB* framför synpunkter på hur omsättning av elcertifikat som sådana bör behandlas mervärdesskatterättsligt.

Skälen för bedömningen: I detta sammanhang är det av intresse att något beröra den mervärdesskatterättsliga behandlingen av en tjänst som tillhandahålls inom ramen för det svenska systemet för elcertifikat.

Ändamålet med lagen (2003:113) om elcertifikat är att främja produktion av el med användande av förnybara energikällor och torv (1 kap. 1 § lagen om elcertifikat). Lagen innebär därför att den som producerar förnybar el tilldelas elcertifikat av staten. Elen som produceras säljs som vanligt. Utöver detta kan sedan elcertifikatet säljas och ge producenten ytterligare intäkter. För att skapa en efterfrågan på elcertifikat föreskriver lagen en skyldighet för elanvändare att inneha elcertifikat i förhållande till sin förbrukning av el, en s.k. kvotplikt åligger elanvändaren (nyss nämnda bestämmelse samt 4 kap. 1 §). En elanvändares kvotplikt skall hanteras av den eller de elleverantörer som levererar el till elanvändaren (4 kap. 4 §). Vissa undantag härifrån finns dock, bl.a. kan en elanvändare välja att själv hantera sin kvotplikt. Elleverantörens skyldighet att hantera kvotplikten innefattar olika moment, såsom inköp och innehav av erforderligt antal elcertifikat och lämnande av deklaration med uppgift om bl.a. kundens elförbrukning. När elleverantören hanterar kvotplikten träder han i elanvändarens ställe. Elanvändaren blir således inte ägare till

de elcertifikat som elleverantören köper. Någon omsättning av elcertifikat mellan elleverantören och elkunden sker följaktligen inte. Enligt lagen får elleverantören ta ut ersättning för hanteringen av kvotplikten av de elanvändare vars kvotplikt han hanterar och den ersättning som leverantören tar ut skall redovisas särskilt till elanvändaren (4 kap. 10 §).

Under arbetet i rådsarbetsgruppen för skattefrågor med direktivförslaget om mervärdesbeskattningen av gas och el aktualiserades frågan hur den tjänst som en elleverantör tillhandahåller när han hanterar kvotplikten åt en elanvändare skall bedömas. Av särskilt intresse var sådana fall där utländska elleverantörer omsätter el till kunder som förbrukar elen i Sverige. De frågeställningar som närmare aktualiserades var huruvida avgiften för hanteringen av kvotplikten utgör en del av beskattningsunderlaget för leveransen av elen eller – om så inte är fallet – vad för slags tjänst det är fråga om och var tjänsten skall beskattas.

Sverige reste den angivna frågan inom ramen för Mervärdesskattekommittén. Sverige förde fram uppfattningen att hanteringen av kvotplikten är en tjänst som kunderna inte efterfrågar i sig, varför den skall betraktas som en underordnad tjänst som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet, dvs. som omsättningen av el. Vid behandlingen i Mervärdesskattekommittén framkom inte något som motsade denna uppfattning. För detta synsätt talar också punkten 30 i domstolens dom i mål C-349/96 Card Protection Plan Ltd, REG 1999, s. I-00973. (Jfr avsnitt 6 i Riksskatteverkets skrivelse ”Mervärdesskatt och elcertifikat” av den 26 maj 2003, dnr 4285-03/100.)

Regeringen finner inte att det nu framkommit anledning att göra någon annan bedömning i detta hänseende.

Det sagda innebär följande i det fall t.ex. ett danskt företag säljer el till en privatperson i Sverige som förbrukar elen här i landet. En sådan omsättning av el skall beskattas i Sverige med stöd av i lagrådsremissen föreslagna 5 kap. 2 d § ML (motsvarande artikel 8.1 e i sjätte direktivet). Den avgift som den danska elleverantören tar ut för att hantera kvotplikten åt sin kund kommer att ingå i beskattningsunderlaget för omsättningen av el. Även detta – underordnade – tillhandahållande (hantering av kvotplikt) kommer således att beskattas i Sverige.

Den fråga *Vattenfall AB* tar upp – dvs. hur omsättning av elcertifikat som sådana bör behandlas – är en annan än den som regeringen berör i förevarande avsnitt (nämligen hantering av kvotplikten). Regeringen finner inte anledning att i detta sammanhang gå in på den frågeställningen.

5.5 Omvänd skattskyldighet

<p>Regeringens förslag: Vid en utländsk företagares omsättning inom landet av gas som levereras genom distributionssystemet för naturgas eller av el skall förvärvaren vara skattskyldig. Detta gäller under den förutsättningen att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet.</p>
--

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Svensk Energi*, som tillstyrker förslagen om gas och el i promemorian, betonar särskilt vikten av att förslaget i den här delen genomförs. *Vattenfall AB* är positivt inställt till att omvänd skattskyldighet införs. *Svenska Kommunförbundet* samt *Landstingsförbundet* invänder mot att omvänd skattskyldighet inte skall tillämpas – även om köparen är registrerad till mervärdesskatt – när köparen är ett subjekt som bedriver verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt och köpet görs för den undantagna verksamheten. Förbunden anför att omvänd skattskyldighet bör gälla fullt ut om köparen är registrerad till mervärdesskatt, även om anskaffningen i fråga skall användas i skattefri verksamhet.

Skälen för regeringens förslag: Betalningsskyldig (skattskyldig) för mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster inom landet är, med vissa undantag, den som omsätter varan eller tjänsten (artikel 21.1 a första meningen i sjätte direktivet).

Ett undantag härifrån är att vid omsättning av tjänster som omfattas av artikel 9.2 e i direktivet (reklamtjänster, jurist- och konsulttjänster m.m, samt numera tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring av gas och el genom dessa) skall enligt artikel 21.1 b den som förvärvar tjänsten vara betalningsskyldig för skatten om denne är en näringsidkare och den som omsätter tjänsten inom landet är en näringsidkare som är etablerad i ett annat land. I detta fall skall medlemsstaterna tillämpa s.k. omvänd skattskyldighet (egentligen omvänd betalningsskyldighet, eller "reverse charge" på engelska) enligt tvingande regler i sjätte direktivet. Obligatorisk omvänd skattskyldighet gäller även i vissa andra situationer.

Medlemsländerna har rätt att införa omvänd skattskyldighet när den som omsätter varan eller tjänsten inom landet inte är etablerad i landet (artikel 21.1 a andra meningen). Sverige har med vissa undantag utnyttjat den möjligheten (1 kap. 2 § första stycket 4 b ML).

Omvänd skattskyldighet innebär att de administrativa kraven såsom registreringsplikt och deklarationsskyldighet i det land omsättningen äger rum, bortfaller för den utländska företagaren. Skattskyldigheten åligger i stället det utländska företags köpare. Köparen beräknar en utgående mervärdesskatt på fakturabeloppet och redovisar denna i sin deklaration. Köparen kan sägas beskatta sig själv. I 10 kap. 1 § andra stycket ML finns regler om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare vid omvänd skattskyldighet. Enligt bestämmelsen har en utländsk företagare rätt till återbetalning av skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till (hans) omsättning inom landet för vilken förvärvaren skall vara skattskyldig enligt bl.a. 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 b § ML om omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt enligt 11 eller 12 §.

Direktiv 2003/92/EG (artikel 1.5) stadgar att omvänd skattskyldighet obligatoriskt skall tillämpas vid omsättning av varor enligt villkoren i artikel 8.1 d eller e till personer som är registrerade för mervärdesskatt, om omsättningen genomförs av en beskattningsbar (skattskyldig) person som inte är etablerad inom landets territorium. Genom direktivet införs en ny artikel 21.1 f i sjätte direktivet med den innebörden.

(Jämfört med kommissionens förslag till direktiv kom det slutliga direktivet att föreskriva en mer vidsträckt användning av omvänd skattskyldighet. Inte bara i det fall en skattskyldig återförsäljare förvärvar gas eller el, utan som framgått generellt när köparen är registrerad för mervärdesskatt och säljaren är etablerad i ett annat land än denne. Skälet till detta var att förenkla för säljaren. För att ta ställning till huruvida han skall påföra mervärdesskatt vid försäljning av gas eller el till kunder i andra länder behöver säljaren endast undersöka om köparen är registrerad för mervärdesskatt eller ej. Säljaren behöver följaktligen inte bedöma om köparen är en skattskyldig återförsäljare enligt artikel 8.1 d andra stycket. Den bedömningen ankommer i stället på köparen att göra.)

1 kap. 2 § ML innehåller bestämmelser om vem som är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig). Den nya direktivbestämmelsen bör införas som ett tillägg till 1 kap. 2 § första stycket 3 ML.

Är köparen inte registrerad till mervärdesskatt i Sverige stannar betalningsskyldigheten (skattskyldigheten) kvar hos den utländske företagaren. Den utländske företagaren måste i sådant fall registrera sig till mervärdesskatt här i landet. Kravet på att köparen skall vara registrerad innebär att omvänd skattskyldighet inte skall tillämpas när köparen är en privatperson, ett subjekt som bedriver verksamhet som är helt undantagen från mervärdesskatt (t.ex. sjukvård, social omsorg, eller viss utbildningsverksamhet) eller ett subjekt som är skattebefriat eftersom det inte anses bedriva yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. ML. Som *Svenska Kommunförbundet* samt *Landstingsförbundet* anför skall – om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i landet – omvänd skattskyldighet tillämpas även i de fall en viss del av förvärvet avser verksamhet som inte medför skattskyldighet (förvärv i s.k. blandad verksamhet, dvs. verksamhet som är såväl skattepliktig som skattefri). Vid förvärv i blandad verksamhet aktualiseras tillämpning av de regler om avdragsbegränsning för ingående skatt som framgår av 8 kap. 3 och 13 §§ ML.

Som framgått ovan skall obligatorisk omvänd skattskyldighet gälla även i fråga om omsättning av tjänsterna tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra direkt kopplade tjänster (artikel 21.1 b). En reglering med den innebörden finns redan i mervärdesskattelagen genom den generella hänvisningen till 5 kap. 7 § i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML.

5.6 Registrering till mervärdesskatt

Regeringens bedömning: Ingen ändring behöver göras i den svenska lagstiftningen med anledning av artikel 1.6 i direktiv 2003/92/EG, som innebär att en utländsk företagare – som i Sverige omsätter gas genom distributionssystemet för naturgas eller el för vilken omsättning förvärvaren är skattskyldig – inte skall registreras till mervärdesskatt här i landet.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Kommenterar inte denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning: Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett registreringsnummer identifiera (registrera) vissa skattskyldiga personer (artikel 22.1 c i sjätte direktivet). Genom artikel 1.6 i direktiv 2003/92/EG har det gjorts en ändring i den första strecksatsen i artikel 22.1 c. Första strecksatsen i artikeln i dess nya lydelse innebär att medlemsstaterna skall registrera skattskyldiga personer som inom landets territorium levererar varor eller tillhandahåller tjänster som medför avdragsrätt. Detta gäller dock inte leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster för vilka omvänd skattskyldighet gäller enligt artikel 21.1 a, b, c eller (nya) f i sjätte direktivet. I det fall en utländsk företagare omsätter gas eller el i Sverige och köparen är registrerad till mervärdesskatt här i landet skall köparen redovisa skatten (enligt föreslagen ändring av 1 kap. 2 § första stycket 3 ML, som motsvarar artikel 21.1 f, jfr avsnitt 5.5). Av ändringen i artikel 22.1 c följer att för en sådan omsättning skall det utländska företaget inte registreras för mervärdesskatt i Sverige.

I svensk rätt finns bestämmelser om registrering i 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483). Enligt punkten 2 i den paragrafen skall Skatteverket registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (med vissa här inte aktuella undantag). I det angivna exemplet är köparen och inte den utländske företagaren skattskyldig i Sverige för försäljningen. Genom denna bestämmelse finns således en reglering i svensk rätt som motsvarar artikel 22.1 c i sjätte direktivet. Någon lagändring behövs därför inte på grund av artikel 1.6 i direktiv 2003/92/EG.

5.7 Fakturering vid överföring av el

Regeringens bedömning: Särskilda regler som tar sikte på fakturas innehåll i de fall el överförs från ett land till ett annat bör inte införas i mervärdesskattelagen (1994:200).

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Vattenfall AB* ifrågasätter inte promemorians bedömning.

Skälen för regeringens bedömning: Den 20 december 2001 antogs ett EG-direktiv om nya regler för fakturering när det gäller mervärdesskatt. Direktivet betecknas 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 (EGT L 15, 17.1.2002, s. 24), ”faktureringsdirektivet”. Faktureringsdirektivet har genomförts i svensk rätt genom SFS 2003:1134 (prop. 2003/04:26, bet. 2003/04:SkU15, rskr. 2003/04:82). De nya faktureringsbestämmelserna i mervärdesskattelagen trädde i kraft den 1 januari 2004.

Beredningen av ärendet om nya faktureringsregler innefattade remissbehandling av såväl det antagna faktureringsdirektivet som Finansdepartementets promemoria med förslag till lagändringar för att genomföra direktivet (dnr Fi2003/3465). *Vattenfall AB* (*Vattenfall*) inkom med

remissyttranden. Vattenfall tog i sina yttranden upp en fråga som rör fakturering vid överföring av el mellan olika länder. Enligt Vattenfall kräver vissa länder – i de fall en och samma juridiska person är registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt i flera medlemsstater – att överföring av el ut ur landet skall dokumenteras med en faktura. Som exempel härpå nämndes det fallet att Vattenfall i land X, där bolaget är registrerat för mervärdesskatt, köper in el från den där belägna elbörsen. En viss del av denna el flyttas sedan på ledningar till Nederländerna för försäljning till den nederländska elbörsen, Amsterdam Power Exchange. Vattenfall fakturerar Amsterdam Power Exchange för den el som sålts (med angivande av sitt nederländska momsregistreringsnummer). Land X kräver dock att Vattenfall upprättar en faktura avseende överföringen av elen till Nederländerna (under angivande av Vattenfalls momsregistreringsnummer i land X). I sina remissyttranden väckte Vattenfall frågan om inte denna typ av fakturor, som krävs trots att det inte är fråga om någon omsättning, borde specialregleras. Enligt Vattenfall skulle sådana ”proformafakturor” förslagsvis kunna ges ett eget regelverk, med mindre omfattande upplysningskrav än ”riktiga fakturor”.

I prop. 2003/04:26 (s. 67 f.) fann regeringen att den av Vattenfall väckta frågan borde behandlas i samband med det arbete som syftar till att genomföra direktiv 2003/92/EG i svensk lagstiftning.

Regeringen gör följande bedömning.

Med beaktande av de nya reglerna i direktiv 2003/92/EG torde den situation som Vattenfall redogjort för få bedömas på följande sätt. Beskattningsland för den omsättning av el som äger rum till Amsterdam Power Exchange får bestämmas med tillämpning av artikel 8.1 d eller e i sjätte direktivet. Nederländerna torde vara beskattningsland för den transaktionen. För att kunna omsätta elen i Nederländerna för Vattenfall över elen dit från land X. Överföringen har således samband med en sådan omsättning som anges i artikel 8.1 d eller e. Enligt artikel 28a.5 b andra stycket sista strecksatsen i sjätte direktivet skall överföringen därför inte betraktas som en omsättning (leverans) mot ersättning enligt första stycket i samma artikel. Överföringen skall heller inte betraktas som ett gemenskapsinternt förvärv i Nederländerna, artikel 28a.7 i direktivet (föreslagna 2 a kap. 7§ första stycket 7 ML). (Angående överföring av el, se avsnitt 5.3.) Sammanfattningsvis kan konstateras att överföringen som sådan inte utgör en omsättning.

För att faktureringskyldighet skall föreligga enligt faktureringsdirektivet förutsätts enligt reglerna i artikel 22.3 a i sjätte direktivet och i 11 kap. ML att det är fråga om en omsättning av varor eller tjänster. Som framgått ovan utgör en överföring av nu aktuellt slag inte en omsättning. Någon möjlighet att införa faktureringskyldighet eller ställa lägre krav på fakturans innehåll än vad som framgår av faktureringsdirektivet finns inte. Mot den bakgrunden bör det inte införas särskilda regler i mervärdesskattelagen om fakturas innehåll vid överföring av el från ett land till ett annat.

6 Skattefrihet för omsättning till vissa väpnade styrkor

6.1 Gällande rätt

6.1.1 Omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande stat som är part i Nato i vissa fall

Enligt artikel 15 i sjätte direktivet skall medlemsstaterna undanta vissa med export likställda transaktioner från skatteplikt. Bl.a. framgår att tillhandahållanden av varor och tjänster skall undantas om:

- Tillhandahållandet sker till internationella organisationer erkända som sådana av myndigheterna i värdlandet, och till medlemmar av sådana organisationer, med de begränsningar och på de villkor som fastställs av de internationella konventionerna om upprättandet av dessa organisationer eller genom avtal om deras säte. (Artikel 15.10 första stycket andra strecksatsen.)
- Tillhandahållandet sker i en medlemsstat som är medlem i Atlantpakten till väpnade styrkor tillhörande andra anslutna länder och är avsett för dessa styrkor eller den civilpersonal som åtföljer dem eller för deras mässar eller marketenterier när dessa styrkor utgör en del i det gemensamma försvaret. (Artikel 15.10 första stycket tredje strecksatsen.)
- Tillhandahållandet sker till en annan medlemsstat och är avsett för de väpnade styrkorna i en medlemsstat som är medlem i Atlantpakten, bortsett från destinationsmedlemsstaten, eller för den civilpersonal som medföljer dem eller för deras mässar eller marketenterier, när dessa styrkor deltar i gemensamma försvarsansträngningar. (Artikel 15.10 första stycket fjärde strecksatsen. I kommissionens förslag till omarbetad version av det sjätte direktivet, KOM/2004/246 slutlig, har bestämmelsen i föreslagna artikel 147.d följande lydelse: *Leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster vilka utförs med en annan medlemsstat som bestämmelseort och är ämnade för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Atlantpakten än destinationsmedlemsstaten samt avsedda att användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller för försörjning av deras mässar eller marketenterier när dessa styrkor deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.*)

Undantagen från skatteplikt skall gälla om inte annat sägs i de villkor och begränsningar som fastställs av (värd)medlemsstaten till dess att gemenskapsskatte regler är införda. (Artikel 15.10 andra stycket.)

I de fall varorna inte skickas eller transporteras ut ur landet, och i de fall fråga är om tjänster, får undantaget införas som en rätt till återbetalning av skatten. (Artikel 15.10 tredje stycket.)

Den andra strecksatsen anger således förutsättningarna för skattefrihet för försäljning till bl.a. internationella organisationer.

Den tredje strecksatsen innebär att tillhandahållanden av varor och tjänster som görs i en medlemsstat som är medlem i Nato till andra Natoländers väpnade styrkor m.m. i landet skall undantas från mervärdesbeskattning.

Den fjärde strecksatsen innebär att tillhandahållanden till ett annat EG-land skall undantas från beskattning om tillhandahållandet är avsett för de väpnade styrkorna m.m. i en stat som är medlem i Nato. Undantaget skall dock inte gälla leveranser till de väpnade styrkor som tillhör destinationsmedlemsstaten.

Innebörden av andra stycket är att skattefriheten inte kan gå längre än vad som medges i destinationsmedlemsstaten för motsvarande omsättningar.

Innebörden är att återbetalning endast får medges i de i bestämmelsen uppräknade fallen. I övriga fall skall skattefriheten utövas genom skattefrihet redan vid försäljningen. För att en säljare skall kunna sälja varor och tjänster utan mervärdesskatt måste köparen prestera ett intyg som visar att han har rätt att göra skattefria inköp. EG-länderna har kommit överens om utformningen av det intyg som skall användas. Intyget, som även omfattar punktskatter, finns i Kommissionens förordning (EG) nr 31/96 av den 10 januari 1996 (EUT L 008, 11.01.1996, s. 11-15, Celex 31996R0031). Intyget utfärdas av behörig myndighet i det land där organisationen är stationerad. Av intyget skall framgå vilken organisation som är i fråga, vilka planerade inköp som avses och att motsvarande inköp skulle ha varit skattefria om de gjorts i den stat där organisationen är stationerad. Mot uppvisande av ett sådant intyg kan en organisation således göra skattefria inköp i andra medlemsstater.

Skattefriheten för försäljningar till internationella organisationer (artikel 15.10 första stycket) finns införd i 3 kap. 30 a § första stycket 4 mervärdesskattelagen (1994:200, ML) när fråga är om varuförsäljningar till internationella organisationer med säte i annat EG-land och i 3 kap. 30 a § tredje stycket när fråga är om omsättning av tjänster till internationella organisationer med säte i annat EG-land. Med internationella organisationer förstås även Nato, se prop. 1995/96:232 s. 39. I 10 kap. 6 § ML finns bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt hänförlig till vissa inköp av varor och tjänster som görs av sådana internationella organisationer som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. Enligt 3 kap. 30 a § första stycket 4 och tredje stycket ML är det reglerna i det land där organisationen hör hemma som avgör om ett tillhandahållande från en svensk leverantör är skattefritt eller inte. Motsatsvis är det reglerna i 10 kap. 6 § ML som avgör skattefriheten för internationella organisationer med säte i Sverige som gör inköp från andra EG-länder.

I artikel 14 i sjätte direktivet finns bestämmelser om undantag från skatteplikt vid olika importfall. Bl.a. skall medlemsstaterna undanta import av varor:

- till en medlemsstat som är medlem i Atlantpakten som görs av väpnade styrkor tillhörande andra anslutna länder och som är avsedda att användas av dessa styrkor eller den civilpersonal som åtföljer dem eller deras mässar eller marketenterier när dessa

styrkor utgör en del i det gemensamma försvaret. (Artikel 14.1 g tredje strecksatsen.)

Bestämmelsen innebär att import av varor till en medlemsstat som är medlem i Nato som görs av andra Nato-länders väpnade styrkor skall undantas från mervärdesbeskattning. Bestämmelsen motsvarar således i viss mån artikel 15.10 första stycket tredje strecksatsen.

6.1.2 Omsättning avsedd för Förenade Kungarikets väpnade styrkor stationerade på Cypern

Anslutningsfördraget av den 16 april 2003 om Republiken Tjeckiens, Republiken Estlands, Republiken Cyperns, Republiken Lettlands, Republiken Litauens, Republiken Ungerns, Republiken Maltas, Republiken Polens, Republiken Sloveniens och Republiken Slovakien anslutning till Europeiska unionen trädde i kraft den 1 maj 2004. Genom protokoll nr 3 om Förenade konungariket Storbritannien och Nordirländs suveräna basområden i Cypern infördes ytterligare ett undantag från skatteplikt vid import (som en ny fjärde strecksats i artikel 14.1 g i sjätte direktivet). Enligt den nya bestämmelsen skall följande undantas från skatteplikt:

- ... importer genom, samt leveranser av varor och tjänster till, Förenade Kungarikets väpnade styrkor stationerade på ön Cypern i enlighet med Fördraget om upprättande av Republiken Cypern av den 16 augusti 1960, om varorna eller tjänsterna är avsedda för de väpnade styrkorna eller den civilpersonal som åtföljer dem eller för försörjning av deras mässar eller marketenterier.

Den nya bestämmelsen skall säkra att varor och tjänster som köps in av de brittiska väpnade styrkor som är stationerade på ön Cypern även fortsättningsvis undantas från mervärdesskatt. Tidigare har det inte varit nödvändigt att reglera detta särskilt eftersom Cypern då utgjorde tredje land i förhållande till EU. Sådan omsättning ansågs utgöra export vilken är undantagen från mervärdesskatt enligt det sjätte direktivet. Genom Cyperns anslutning till EU har detta förhållande ändrats varför en särskild strecksats avseende sådan omsättning fördes in i direktivet för att säkra att omsättningen även fortsättningsvis är undantagen från mervärdesskatt.

Det kan konstateras att genom den nya strecksatsen i artikel 14.1 g undantas dels import som görs av Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på Cypern, dels omsättningar av varor och tjänster till dessa styrkor. Till den del bestämmelsen avser undantag för omsättningar av varor och tjänster till dessa styrkor har den uppenbarligen fått en felaktig placering i sjätte direktivet. I artikel 14 i direktivet har före det att den nya artikel 14.1 g fjärde strecksatsen infördes nämligen reglerats endast undantag från skatteplikt vid olika importfall. Undantagen för motsvarande omsättningar återfinns i artikel 15.10 i sjätte direktivet. I kommissionens förslag till omarbetad version av det sjätte direktivet, KOM/2004/246 slutlig, har bestämmelsen också delats upp i två

bestämmelser, en som avser import och en som avser omsättningar (leveranser) av varor och tjänster. Den bestämmelse som avser omsättningar av varor och tjänster avsedda för de väpnade styrkorna i fråga har placerats i motsvarigheten till den nuvarande artikel 15.10 i sjätte direktivet och givits följande utformning (artikel 147.1 e). *Leveranser av varor och tjänster till Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på ön Cypern i enlighet med Fördraget om upprättande av Republiken Cypern av den 16 augusti 1960, som är avsedda att användas av dessa styrkor eller den civilpersonal som åtföljer dem eller för försörjning av deras mässar eller marketenterier.*

6.2 Förslag till nya regler

Regeringens förslag: Omsättning av varor och tjänster till ett annat EG-land som utförs för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Nato än destinationslandet undantas under vissa förutsättningar från skatteplikt. Omsättning av varor och tjänster till Förenade Kungarikets väpnade styrkor stationerade på ön Cypern undantas också under vissa förutsättningar från skatteplikt. Det skall föreligga rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till omsättningar som enligt ovan undantas från skatteplikt.

Promemorians förslag: I promemorian behandlades inte frågan om mervärdesskattefrihet för omsättningar avsedda för Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på Cypern och den därmed sammanhängande frågan om återbetalningsrätt till dessa styrkor. Promemorians förslag överensstämmer i övrigt med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att förslaget bör genomföras eftersom det innebär att överensstämmelse uppnås mellan mervärdesskattelagens och sjätte direktivets bestämmelser. *Försvarsmakten* anser att det är bra att skattefriheten för tjänstetillhandahållanden utnyttjas genom att köparen visar upp ett intyg enligt 14 c § mervärdesskatteförordningen (1994:223) och inte genom återbetalning.

Omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande stat som är part i Nato i vissa fall

Skälen för regeringens förslag: Skattefrihetsregler motsvarande dem i artikel 15.10 första stycket tredje och fjärde strecksatserna i sjätte direktivet för omsättningar avsedda för Nato-styrkor infördes inte i den svenska lagstiftningen i samband med Sveriges EG-inträde 1995. Bestämmelserna ansågs sakna betydelse för svensk del (se SOU 1994:88 s. 322).

En regel om skattefrihet motsvarande den i artikel 14.1 g tredje strecksatsen vid import till en medlemsstat som är medlem i Nato har inte heller införts i den svenska lagstiftningen.

De nämnda skattefrihetsreglerna är obligatoriska och måste i princip föras in i medlemsländernas nationella lagstiftning. Bestämmelserna i artikel 14.1 g tredje strecksatsen och artikel 15.10 första stycket tredje strecksatsen riktar sig emellertid endast till medlemsstater som också är medlemmar i Nato. Eftersom Sverige inte är medlem i Nato är dessa

bestämmelser inte tillämpliga för Sveriges del. Reglerna föreslås därför inte införas i svensk rätt.

Bestämmelsen i artikel 15.10 första stycket fjärde strecksatsen, om undantag för omsättningar avsedda för Nato-styrkor i vissa fall, kan dock bli aktuella vid tillhandahållanden från Sverige. En bestämmelse med motsvarande innehåll bör därför införas som en ny 3 kap. 31 § ML. Vidare bör skattefriheten begränsas så att den inte går längre än vad som medges i destinationslandet för en motsvarande motsättning (artikel 15.10 andra stycket). Av 15.10 tredje stycket följer att skattefriheten måste ges i form av direkt skattefrihet när det är fråga om varuförsäljning på distans. Den möjlighet som länderna har att medge skattefriheten för tjänstetillhandahållanden i form av återbetalning av skatten föreslås inte utnyttjad. I stället bör det intyg som det föreskrivs om i 14 c § mervärdesskatteförordningen (1994:223) och som motsvarar EG-reglerna på området, göras tillämpligt vid all försäljning av det aktuella slaget.

Av artikel 17.3 b framgår slutligen att avdrag eller återbetalning skall medges för ingående skatt hänförlig till omsättningar som avses i artikel 15. Motsvarande regler finns i 10 kap. 11 § ML. Med anledning av den förslagna nya bestämmelsen i 3 kap. 31 § ML bör en följdändring göras i 10 kap. 11 § ML.

Omsättning avsedd för Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på ön Cypern

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av avsnitt 6.1.2 har med anledning av Republiken Cyperns anslutning till EU den 1 maj 2004 införts ytterligare en regel om skattefrihet (artikel 14.1 g fjärde strecksatsen i sjätte direktivet). Härigenom undantas från skatteplikt dels import som görs av Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på ön Cypern, dels omsättningar av varor och tjänster till dessa styrkor. Undantaget är obligatoriskt och måste i princip införas i medlemsstaternas nationella lagstiftning. Till den del regeln avser import kan den endast bli aktuell att tillämpas av Cypern. Bestämmelsen i den delen föreslås därför inte införd i svensk rätt.

Bestämmelsen om undantag från skatteplikt för omsättningar av varor och tjänster avsedda för Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på ön Cypern kan dock bli aktuell att tillämpa vid tillhandahållanden från Sverige. En bestämmelse med motsvarande innehåll bör därför införas i mervärdesskattelagen, som en ny 3 kap 31 a §.

Till den del bestämmelsen i artikel 14.1 g avser undantag för omsättningar av varor och tjänster till de aktuella styrkorna borde den rätteligen ha införts i artikel 15.10 i sjätte direktivet (se avsnitt 6.1.2). I kommissionens förslag till omarbetad version av det sjätte direktivet, KOM (2004) 246 slutlig, har en motsvarighet till den nya artikel 14.1 g fjärde strecksatsen, i den del bestämmelsen avser undantag för omsättningar av varor och tjänster till de aktuella styrkorna, införts i en artikel (artikel 147.1 första stycket e) som motsvarar den nuvarande artikel 15.10 i sjätte direktivet. Av artikel 15.10 andra stycket framgår att undantagen enligt artikeln skall gälla om inte annat sägs i de villkor och begränsningar som fastställs av (värd) medlemsstaten till dess att gemenskapsskatte regler är införda. Motsvarande regel har tagits in i kommissionens förslag till omarbetad version av det sjätte direktivet

(artikel 147.1 andra stycket). Kommissionens förslag innebär således att omsättningar av varor och tjänster till de aktuella styrkorna på Cypern skall undantas från beskattning inom de gränser som fastställs av värdmedlemsstaten (Cypern). Artikel 14.1 g fjärde strecksatsen i sjätte direktivet innehåller emellertid inte ett sådant krav på reciprocitet som en förutsättning för skattefrihet. I den föreslagna 3 kap. 31 a § ML bör därför inte för närvarande föreskrivas att skattefrihet medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i Cypern för motsvarande omsättning, även om ett sådant krav kan förväntas behöva införas i framtiden. I sammanhanget kan noteras att i den föreslagna bestämmelsen i 3 kap. 31 § ML – som avser skattefrihet vid omsättning avsedd för väpnade styrkor tillhörande stat som är part i Nato i vissa fall – föreskrivs att skattefrihet medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande omsättning.

Av artikel 14.1 g fjärde strecksatsen i sjätte direktivet följer att den aktuella skattefriheten måste ges i form av direkt skattefrihet.

När det gäller avdrag för eller återbetalning av ingående skatt har artikel 17.3 b i sjätte direktivet ändrats genom protokoll nr 3 om Förenade kungariket Storbritanniens och Nordirlands suveräna basområden i Cypern. Ändringen innebär att avdrag eller återbetalning skall medges för ingående skatt hänförlig till omsättningar avsedda för Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på Cypern. Som framgått ovan finns regler om återbetalning av ingående skatt i 10 kap. 11 § ML. På samma sätt som förslaget till en ny 3 kap. 31 § i ML medför behov av en följdändring i 10 kap. 11 § ML bör en motsvarande följdändring göras i den sistnämnda paragrafen med anledning av den föreslagna nya i 3 kap. 31 a § ML.

7 Periodisk sammanställning

7.1 Gällande rätt

Vid varuhandel med andra EG-länder skall uppgifter om det sammanlagda värdet av denna handel samlas in kvartalsvis från de skattskyldiga. Dessa uppgifter skall sedan tillhandahållas de övriga medlemsstaternas skattemyndigheter genom ett särskilt datasystem som byggts upp inom EG. Detta uppgiftslämnande ligger till grund för ett gemensamt kontrollsystem inom EG. Den skattskyldige skall lämna nämnda uppgifter i en periodisk sammanställning, vilken skall göras för en tidsperiod som omfattar ett kalenderkvartal (10 kap. 33 och 35 §§ skattebetalningslagen [1997:483], SBL]). Om verksamheten är av mindre omfattning kan sammanställningen göras för ett kalenderår. Skatteverket får besluta om detta under förutsättning att

- den skattskyldige tillämpar kalenderår som räkenskapsår,
- den skattskyldige bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen för kalenderåret beräknas sammanlagt uppgå till högst 200 000 kronor,
- varuleveranserna till företag som är registrerade till mervärdesskatt i ett annat EG-land uppgår till högst 120 000 kronor per kalenderår och
- varuleveranserna inte avser nya transportmedel.

Av Sveriges anslutningsfördrag framgår att Sverige får tillåta årliga sammanställningar enligt de villkor som anges i artikel 22.12 a i sjätte direktivet (SFS 1994:1501, bilaga XV, IX beskattning, punkt 2 y).

Artikel 22.12 a:

Rådet får enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga en medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder för att förenkla de skyldigheter som fastställs i punkt 6 b. Sådana förenklingsåtgärder, som inte får äventyra den behöriga övervakningen av transaktioner inom gemenskapen, kan omfatta följande åtgärder:

a) Medlemsstaterna får tillåta skattskyldiga personer som uppfyller följande tre villkor att ge in årliga förteckningar innehållande registreringsnummer på de skattskyldiga personer i andra medlemsstater till vilka de har levererat varor enligt artikel 28c.A:

— Det sammanlagda årsvärdet exklusive mervärdesskatt av deras tillhandahållande av varor eller tjänster, såsom detta definieras i artiklarna 5, 6 och 28a.5, får inte med mer än 35 000 ecu överstiga den årsomsättning som används som referensnivå vid tillämpningen av befrielse från skatt enligt artikel 24.

— Det sammanlagda årsvärdet exklusive mervärdesskatt av varuleveranser som utförts av dem på de villkor som fastställs i artikel 28c.A får inte överstiga motvärdet i nationell valuta till 15 000 ecu.

— De varuleveranser som utförts av dem på de villkor som fastställs i artikel 28c.A avser andra varor än nya transportmedel.

Riksskatteverket har i remissyttrande över Mervärdesskatteutredningens betänkande, *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv* (SOU 2002:74), yrkat att möjligheten till kalenderårsredovisning slopas (dnr Fi2003/6417). Bakgrunden till yrkandet är att denna särregel idag tillämpas endast av ett mycket litet antal företag, nämligen 19 stycken år 2000, 13 stycken år 2001 och 17 stycken år 2002. Det framgår dessutom av Riksskatteverkets yttrande att några av dessa företag inte torde ha uppfyllt förutsättningarna för att få redovisa på detta sätt. De få företag det gäller har vidare endast lämnat ett fåtal uppgifter, för år 2002 exempelvis i genomsnitt cirka 1,5 transaktion per företag och år. Riksskatteverket har upplyst om att det pågår ett arbete inom verket med att ta fram ett nytt system för hantering av de periodiska sammanställningarna. Om systemet ska omfatta även möjligheter till kalenderårsredovisning bedöms att enbart utvecklingskostnaden av IT-stödet fördyras med cirka 500 000 kr. Riksskatteverket anser att en sådan extrakostnad inte är försvarbar, med hänsyn till den mycket ringa praktiska nyttan av kalenderårsredovisning. Kvartalsredovisning bör därför vara obligatorisk för alla uppgiftslämnare.

Riksskatteverkets förslag har remitterats till Bokföringsnämnden (BFN), Svenskt Näringsliv, Företagarna, FAR, Svenska Revisors (SRS) och Svenska Redovisningskonsulters Förbund (SRF).

7.2 Förslag till nya regler

Regeringens förslag: Möjligheten att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår skall slopas.

I promemorian berördes inte denna fråga.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna i detta ärende har haft invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Inför anslutningen till EG framhöll Riksskatteverket att många företag skulle komma att ha begränsad EG-handel (RSV rapport 1994:3). Av förenklings- och effektivitetsskäl

förordade Riksskatteverket att dessa företag skulle medges möjlighet att redovisa mervärdesskatten och lämna de periodvisa sammanställningarna för kalenderår (jfr prop. 1994/95:57 s. 86 ff.).

Endast ett fåtal företag använder i dag möjligheten att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av den extrakostnad för utveckling av datasystem som uppstår vid ett bibehållande av möjligheten till årliga sammanställningar finner regeringen att den nämnda möjligheten att lämna uppgifter kalenderårsvis bör slopas. Detta innebär att periodisk sammanställning därefter endast kan lämnas för ett kalenderkvartal.

Förslaget föranleder en ändring av 10 kap. 35 § skattebetalningslagen (1997:483).

8 Återbetalning av skatt till internationella organisationer m.fl.

Fråga har uppkommit om att införa en procedur för återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organisationer m.fl., i de fall där rätt till skattefrihet föreligger i en annan omfattning än vad som följer av mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och de svenska punktskattelagarna.

8.1 Gällande rätt

8.1.1 EG-rätt och annan internationell rätt

Inom EG-rätten finns bestämmelser om skattefrihet vid försäljning av varor och tjänster till internationella organisationer.

I protokollet den 8 april 1965 om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier, som utgör primärrätt, regleras genom artikel 3 andra stycket gemenskapernas frihet från indirekta skatter. Enligt bestämmelsen skall medlemsstaternas regeringar i alla de fall där så är möjligt vidta lämpliga åtgärder för att efterskänka eller betala tillbaka summan av de indirekta skatter och avgifter som ingår i priset på lös eller fast egendom när gemenskaperna för tjänstebruk gör betydande inköp i vilka denna typ av skatter och avgifter inkluderas i priset. Bestämmelsen får dock inte tillämpas på ett sådant sätt att konkurrensen inom gemenskaperna snedvrids. (I domstolens dom i mål C-191/94, REG 1996, s. I-01859, har domstolen uttalat sig avseende tolkningen av artikel 3 i protokollet.)

Även EG:s sekundärrätt innehåller bestämmelser om skattefrihet vid försäljning till internationella organisationer. Artikel 15.10 (första stycket andra strecksatsen och andra stycket) i sjätte direktivet anger förutsättningarna för frihet från mervärdesskatt vid försäljning till internationella organisationer med säte i EG. Innebörden av dessa bestämmelser har berörts i avsnitt 6.1 ovan. Inom punktskatteområdet finns bestämmelser av detta slag i artikel 23.1 i rådets direktiv 92/12/EG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav,

flyttning och övervakning av sådana varor¹⁰ (det s.k. cirkulationsdirektivet). Cirkulationsdirektivet tillämpas på mineraloljor, alkohol och alkoholdrycker samt tobaksvaror. Förutsättningarna för skattefrihet enligt cirkulationsdirektivet överensstämmer med vad som gäller för mervärdesskatt enligt artikel 15.10 i sjätte direktivet. Enligt artikel 23.1 i cirkulationsdirektivet får dock skattebefrielsen generellt beviljas genom ett förfarande för återbetalning.

Varken konventionen den 18 april 1961 om diplomatiska förbindelser (Wienkonventionen) eller några andra allmänna internationella överenskommelser innehåller bestämmelser om skattefrihet för internationella organisationer, beskickningar, diplomater m.fl. såvitt gäller mervärdesskatt och punktskatter. I artikel 34 i Wienkonventionen sägs således att den skattefrihet som regleras där inte omfattar sådana indirekta skatter som vanligen är inräknade i varornas eller tjänsternas pris. Såvitt gäller import föreskrivs dock i artikel 36 om frihet för "tullar, avgifter och liknande pålagor". Detta har i Sverige tillämpats så att frihet medges även för indirekta skatter i en importsituation. Dessa överenskommelser grundar således inte någon skyldighet att generellt medge skattefrihet för mervärdesskatt eller punktskatt.

Skattefrihet för internationella organisationer kan dock regleras i de avtal om bildandet av organisationen i fråga som ingås mellan de avtalslutande länderna eller i särskilda avtal om immunitet och privilegier. Skattefrihet medges i den utsträckning som föreskrivs i avtalen.

Inom EG förekommer att det i samband med inrättande av EG-organ, genom förordning, som till alla delar är bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat, föreskrivs om immunitet och privilegier. Ett exempel härpå är Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 851/2004 av den 21 april 2004 om inrättande av ett europeiskt centrum för förebyggande och kontroll av sjukdomar.¹¹ I artikel 26.2 i förordningen anges att Centrumet skall omfattas av protokollet om Europeiska gemenskapernas privilegier och immunitet. Bestämmelsen i artikel 3 andra stycket i protokollet kommer således att gälla för Centrumet. (Detta Centrum kommer att vara lokaliserat till Stockholm.)

8.1.2 Svensk rätt

I 2 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen stadgas att de fördrag och andra instrument som anges i 4 § (EU:s grundfördrag och annan primärrätt) samt de rättsakter, avtal och andra beslut som antagits före Sveriges anslutning till EU skall gälla här i landet med den verkan som följer av dessa fördrag och andra instrument. Detta medför att t.ex. protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier gäller här i landet. Reglerna om immunitet och privilegier som finns inom EG-rätten berörs också i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, i det följande benämnd 1976 års lag. I 1 § 1976 års lag anges att vad som föreskrivs om immunitet och privilegier i de bestämmelser som skall tillämpas i

¹⁰ EGT L 76, 23.3.1992, s. 1.

¹¹ EUT L 142, 30.4.2004, s. 1.

Sverige enligt lagen med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen skall gälla, trots bestämmelser i andra författningar.

Bestämmelserna i artikel 15.10 andra strecksatsen i sjätte direktivet är genomförda i 3 kap. 30 a § första stycket 4 ML när fråga är om varuförsäljningar till internationella organisationer (med säte i annat EG-land) och i 3 kap. 30 a § tredje stycket när fråga är om omsättning av tjänster till Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer (med säte i ett annat EG-land). En direkt skattefrihet medges genom dessa bestämmelser, som i fråga om varor avser varor som transporteras från Sverige till ett annat EG-land.

Frihet från mervärdesskatt för internationella organisationer, samt personal vid sådana organisationer i Sverige, medges också i form av återbetalning av erlagd skatt. Enligt 10 kap. 6 § ML medges sådana internationella organisationer som avses 1976 års lag, efter ansökan återbetalning av mervärdesskatt på varor och tjänster som räknas upp i bestämmelsen. Enligt andra stycket i bestämmelsen har även representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna rätt till sådan återbetalning. I 10 kap. 7 § ML finns bestämmelser om återbetalning av skatt till personal hos internationella organisationer. (En direkt skattefrihet gäller emellertid vid omsättning av motorfordon till internationella organisationer och dess personal enligt 3 kap. 26 a § ML.)

Av 12 kap. 1 § ML följer att Skatteverket är behörigt att fatta beslut i ärende om återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Skatteverkets beslut i sådant ärende får enligt 20 kap. 1 § andra stycket ML överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län. Ett sådant överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet (femte stycket sistnämnda lagrum). Närmare föreskrifter om förfarandet vid återbetalning finns i förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Artikel 23.1 i cirkulationsdirektivet är införd i svensk rätt. Av 31 d § lagen (1994:1563) om tobaksskatt och 31 d § lagen (1994:1564) om alkoholskatt framgår att internationella organisationer som avses i 1976 års lag samt personal vid internationella organisationer medges återbetalning av skatt efter ansökan. Dessa subjekt har också enligt 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi rätt till återbetalning av skatt. Bestämmelser om återbetalning av skatt till internationella organisationer förekommer dock inte inom punktskatteområdet i övrigt. Av 1 kap. 1 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483, SBL) framgår vilka lagar som är att betrakta som lagar om punktskatt.

Det finns bestämmelser om förfarandet för återbetalning av punktskatt enligt nyss angivna lagar. Förordningen om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. gäller i sådana fall och beslut som Skatteverket fattat i ärende om återbetalning av t.ex. tobaksskatt överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län (se 41 § lagen [1994:1563] om tobaksskatt, jämförd med 7 a § 1 förordningen [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.).

Som framgått i avsnitt 8.1.1 kan skattefriheten för internationella organisationer regleras i avtal mellan de avtalsslutande länderna. Ett avtal kan innebära att en internationell organisation skall vara befriad

från indirekta skatter på varor och tjänster i enlighet med vad som föreskrivs i svensk lagstiftning avseende indirekt beskattning. Omfattningen av skattefriheten följer i sådant fall av reglerna i mervärdesskattelagen och i de punktskattelagar som innehåller bestämmelser om skattefrihet för internationella organisationer. I dessa fall blir de interna förfarandereglerna tillämpliga.

Det förekommer dock att skattefriheten enligt avtalen har en annan – i praktiken vidare – omfattning än vad som följer av mervärdesskattelagen och punktskattelagstiftningen. En avtalsbestämmelse kan t.ex., i likhet med vad som gäller enligt artikel 3 andra stycket protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier, innebära att Sverige såsom avtalslutande part skall vidta lämpliga administrativa åtgärder för att i fråga om en internationell organisations förvärv av varor och tjänster för tjänstebruk, som uppgår till betydande värde, undanta skatter eller återbetala skattebelopp som har betalats, när priset inkluderar skatter. De svenska reglerna kan till viss del anses tillgodose den skattefrihet som följer av en avtalsbestämmelse med den utformningen. En dylik bestämmelse medför emellertid en längre gående rätt till skattefrihet än vad som följer av t.ex. 10 kap. 6 § ML såtillvida att skattefriheten gäller inte enbart för vissa särskilt angivna varor och tjänster – som är fallet enligt 10 kap. 6 § ML – utan generellt (under den angivna förutsättning att fråga är om inköp av betydande värde). När det gäller punktskatt kan en sådan avtalsbestämmelse medföra en mer vidsträckt rätt till skattefrihet än som följer av intern rätt, t.ex. i det fall skattefrihet överhuvudtaget inte medges enligt den punktskattelag som är i fråga.

Bestämmelser om immunitet och privilegier i internationella avtal införlivas i svensk rätt genom s.k. inkorporering. Genom 4 § 1976 års lag införlivas bestämmelser om immunitet och privilegier för internationella organ och personer med anknytning till sådana organ. Av bestämmelsen framgår att för organ som anges i en bilaga till lagen och personer med anknytning till sådant organ gäller immunitet eller privilegier enligt vad som har bestämts i stadga eller avtal som är i kraft i förhållande till Sverige. 1976 års lag innehåller dessutom ett antal paragrafer med bestämmelser om immunitet och privilegier som inte omfattas av 4 §. I vissa fall beror detta på att överenskommelserna inte är knutna till internationella organ och i andra fall på att avtalen inte är folkrättsligt bindande och således inte är i kraft i förhållande till Sverige på det sätt som avses i 4 §. Av 1 § 1976 års lag framgår att bestämmelserna om immunitet och privilegier i lagen har företräde framför bestämmelser i andra författningar (exempelvis reglerna i mervärdesskattelagen om skattefrihet för internationella organisationer och motsvarande regler i punktskattelagstiftningen).

Av det anförda följer att internationella organisationer och dess personal, Europeiska gemenskaperna m.fl. andra subjekt kan ha en mer vidsträckt rätt till skattefrihet än vad mervärdesskattelagen och punktskattelagarna föreskriver. Det kan konstateras att det i sådana fall inte finns någon i författning fastlagd procedur för att hantera denna skattefrihet. Det sagda gäller bl.a. på vilket sätt skattefriheten skall uppnås (genom direkt skattefrihet eller återbetalning av erlagd skatt), behörig instans för prövning av om rätt till skattefrihet föreligger i visst

fall eller i vilken utsträckning en sådan rätt föreligger samt behörig instans för prövning av överklagande av beslut i sådana ärenden.

8.2 Förslag till nya regler

Regeringens förslag: Återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till skattebefriade internationella organisationer m.fl. skall under vissa förutsättningar kunna ske med stöd av skattebetalningslagen (1997:483) i fall då skatten inte kan återbetalas enligt vissa andra författningar. Skatteverkets beslut om återbetalning får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Regeringens bedömning: En bestämmelse om att överklagande av Skatteverkets beslut skall göras till Länsrätten i Dalarnas län kommer att införas i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. Vidare kommer en motsvarande bestämmelse att införas i förordningen när det gäller Skatteverkets beslut som rör den som är mervärdesskatteskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 (dvs. nya transportmedel) och 2 (dvs. punktskattepliktiga varor) mervärdesskattelagen (1994:200).

Promemorians förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Det kan nämnas att *Kammarrätten i Sundsvall* och *Länsrätten i Dalarnas län* – som yttrat sig generellt över förslagen i promemorian – inte haft något att invända mot förslagen. *Skatteverket* är positivt inställt till förslaget.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Som framgått av avsnitt 8.1 kan Sverige på olika grunder ha en skyldighet att undanta vissa transaktioner från skatteplikt eller återbetala indirekt skatt som hänförs till internationella organ eller andra subjekts förvärv av varor eller tjänster här i landet. Avsaknaden av en procedur för att hantera friheten från skatt – där dess omfattning avviker från vad som gäller enligt den svenska skattelagstiftningen, i praktiken genom en längre gående skattefrihet – har i vissa fall medfört hanteringsproblem för Skatteverket. Även de berättigade subjekten har åsamkats problem. En särskild procedur (förfaranderegler) bör därför införas i syfte att säkerställa att internationella organ m.fl. kan komma i åtnjutande av den skattefrihet de har rätt till.

En situation där det finns ett behov av sådana förfaranderegler är t.ex. när Europeiska gemenskaperna eller någon annan internationell organisation med kontor och verksamhet i Sverige, som har en sådan generell rätt till skattefrihet som beskrivits i avsnitt 8.1.1, här gör förvärv för denna verksamhet av vara eller tjänst som inte omfattas av uppräknings i 10 kap. 6 § ML (s.k. lokalt inköp). Det behövs då en procedur för att tillgodose den rätt till skattefrihet som följer av protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier eller det internationella avtalet i fråga. En annan möjlig situation kan vara när en internationell organisation med säte i tredje land med en sådan nämnd

generell rätt till skattefrihet förvärvar en tjänst, som enligt reglerna i 5 kap. ML skall anses vara omsatt i Sverige, och som inte omfattas av uppräknningen i 10 kap. 6 § ML. Skattefrihet kan då inte medges enligt sagda bestämmelse i mervärdesskattelagen, och inte heller enligt 3 kap. 30 a § ML, eftersom organisationen inte har sitt säte i ett annat EG-land. Det behövs då en procedur för att tillgodose den rätt till skattefrihet som följer av det internationella avtalet i fråga. Något behov av de nu aktuella förfarandereglerna föreligger emellertid inte i det fall en internationell organisation med säte i ett annat EG-land därifrån gör förvärv i Sverige av t.ex. varor som transporteras från Sverige till det EG-landet. Detta eftersom det i 3 kap. 30 a § ML finns bestämmelser om direkt skattefrihet, vilka motsvarar reglerna om skattefrihet i EG:s primär- och sekundärrätt. Beträffande punktskatt kan förfarandereglerna komma till användning om en internationell organisation med en allmän rätt till skattefrihet förvärvar punktskattebelagd vara eller tjänst och den punktskattelag som föranlett uttag av skatten inte möjliggör återbetalning av skatt till sådana organisationer. Det behövs då en procedur för att tillgodose den rätt till skattefrihet som föreligger.

När det gäller det sätt på vilket skattefriheten skall tillgodoses kan medlemsstaterna enligt artikel 3 andra stycket i protokollet om Europeiska gemenskapernas immunitet och privilegier välja att antingen återbetala den skatt som har betalats eller medge direkt skattefrihet vid förvärvet. Förhållandet är detsamma när det gäller den typ av internationella avtal som är aktuella i detta sammanhang. Inom punktskatteområdet uppnås skattefriheten genom ett återbetalningsförfarande (se 31 d § lagen [1994:1563] om tobaksskatt, 31 d § lagen [1994:1564] om alkoholskatt och 9 kap. 1 § lagen [1994:1776] om skatt på energi). Med hänsyn härtill och eftersom ett sådant förfarande tillämpas även i fråga om mervärdesskatt vid lokala inköp, som enligt vad som nyss anförts torde bli det mest frekventa fallet för tillämpning av de aktuella reglerna, bör skattefriheten få utövas genom en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt som erlagts av de internationella organisationerna m.fl. subjekt.

Återbetalning skall kunna ske av mervärdesskatt och punktskatt. Återbetalning av skatt skall förutsätta att det finns en rätt att förvärva varor eller tjänster utan skatt på grund av 1976 års lag, lagen med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser. Om huruvida – och i så fall i vilken omfattning – rätt till skattefrihet föreligger beror således på vad som följer av dessa lagar eller direkt tillämpliga EG-regler. De nu aktuella förfarandereglerna medför inte att någon rätt till skattefrihet tillkommer berörda subjekt. Subjekt som kan komma i fråga för återbetalning av skatt med stöd av bestämmelsen är bl.a. internationella organ eller personer med anknytning till sådana organ (jfr 4 § 1976 års lag) samt Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ.

Möjligheten till återbetalning av skatt enligt de nya reglerna bör vara subsidiär i förhållande till de bestämmelser om skattefrihet i form av återbetalning av skatt som finns i 10 kap. 5–8 §§ ML, 31 d § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 31 d § lagen (1994:1564) om alkoholskatt och 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi. Detta betyder att om återbetalning av skatt medgetts eller kan medges med stöd av dessa

bestämmelser kan återbetalning inte ske enligt nu föreslagna regler. Återbetalning kan naturligen inte heller komma i fråga om förvärvet skett utan skatt, dvs. med direkt skattefrihet.

Genom detta förslag fastslås på vilket sätt den rätt till skattefrihet som föreligger enligt internationella avtal etc. skall få utövas av det berättigade subjektet (genom återbetalning eller direkt skattefrihet). Detta får anses vara en fråga som bör regleras i lagform. De nuvarande bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt finns i lagar. Nuvarande regler om behörig instans för prövning av frågor om återbetalning ges i också i lag, liksom regler om forum för överklagande när det gäller återbetalning av mervärdesskatt. På grund av det anförda bör de nu aktuella förfarandereglerna ges i lag.

Som nämnts skall återbetalning kunna ske av punktskatt. Med stöd av den nya regleringen kan återbetalning aktualiseras av punktskatt som påförts enligt flera olika författningar. Med hänsyn till det stora antalet punktskatteförfattningar (se 1 kap. 1 § andra stycket skattebetalningslagen [1997:483, SBL]) bör en bestämmelse av detta slag införas i en enda författning, i stället för att tas in i de olika punktskattelagarna. Detta talar för att de nya bestämmelserna införas i skattebetalningslagen. Det finns skäl för att låta regleringen i skattebetalningslagen omfatta även mervärdesskatt. En viss samordning mellan dessa två skatteslag i fråga om förfarandet vid återbetalning föreligger redan, genom förordningen om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.

Skatteverkets särskilda skattekontor i Ludvika fattar beslut i ärenden om återbetalning av skatt enligt 10 kap. 5–8 §§ ML. Enligt 20 kap. 1 § andra stycket ML skall överklagande av sådana beslut ske hos Länsrätten i Dalarnas län. Det särskilda skattekontoret fattar även beslut om återbetalning av punktskatt till internationella organisationer. Den omorganisation av skatteförvaltningen som nyligen har gjorts har inte inneburit att handläggningen av denna typ av ärenden har flyttats från det särskilda skattekontoret i Ludvika.

Enligt 22 kap. 1 § första stycket första meningen SBL får Skatteverkets beslut, med vissa undantag, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol av den skattskyldige. I 22 kap. 1 a och 1 b §§ SBL regleras hos vilken länsrätt beslut som rör fysisk person respektive juridisk person skall överklagas. Beslut om punktskatt eller beslut som rör den som är mervärdesskattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 (dvs. nya transportmedel) och 2 (dvs. punktskattepliktiga varor) mervärdesskattelagen överklagas enligt 22 kap. 1 d § SBL hos Länsrätten i Dalarnas län.

Genom att föra in den aktuella bestämmelsen om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt i skattebetalningslagen blir Skatteverket behörigt att pröva frågor om återbetalning (2 kap. 1 § SBL). Den till vilken skatt återbetalas med stöd av bestämmelsen bör i detta sammanhang likställas med en skattskyldig. Bestämmelsen om överklagande i 22 kap. 1 § första stycket första meningen SBL blir därigenom tillämplig, vilket innebär att överklagande får ske hos allmän förvaltningsdomstol. Skatteverkets beslut bör överklagas till Länsrätten i Dalarnas län eftersom den länsrätten redan i dag fattar beslut i ärenden om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt. Regeringen avser att

ändra förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m., så att den aktuella typen av beslut som överklagas till allmän förvaltningsdomstol skall tas upp av Länsrätten i Dalarnas län. (I 7 a § 1 förordningen föreskrivs att beslut av Skatteverket som överklagas till länsrätt skall tas upp av Länsrätten i Dalarnas län om beslutet avser ärenden enligt bl.a. skattebetalningslagen i fråga om punktskatt eller författning som anges i 1 kap. 1 § andra stycket SBL).

I de fall Skatteverkets beslut skall överklagas hos en viss länsrätt anser regeringen att det är lämpligare att ange detta i förordning än i lag. De nuvarande bestämmelserna i 22 kap. 1 d § SBL bör därför tas bort. Till den del den bestämmelsen avser mervärdesskatt bör den flyttas till förordningen om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. Till den del bestämmelsen avser punktskatt innebär den en dubbelreglering i förhållande till vad som redan gäller enligt 7 a § 1 förordningen om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. Bestämmelsen i den delen behöver därför inte överflyttas till förordningen. Regeringen finner att 22 kap. 1 d § SBL bör ändras så att paragrafen anger att bestämmelserna i 22 kap. 1 a och 1 b §§ inte gäller om regeringen för vissa ärenden föreskrivit att överklagande skall tas upp av annan länsrätt.

Tidsfristen för överklagande av beslut om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt bör i likhet med vad som gäller enligt 20 kap. 1 § femte stycket ML fastställas till två månader från den dag klaganden fick del av beslutet. I övrigt bör bestämmelserna i 22 kap. SBL gälla vid överklagande.

Ytterligare bestämmelser om förfarandet för återbetalning bör ges i förordningsform. Förordningen om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. bör därvid göras tillämplig vid återbetalning av nu aktuellt slag.

Förslaget föranleder en ny paragraf i skattebetalningslagen, 18 kap. 4 b §, samt ändringar i 1 kap. 4 § samt 22 kap. 1 d och 4 §§ samma lag.

I mervärdesskattelagen bör i en ny 19 kap. 14 a § tas in en erinran om att föreskrifter som avser återbetalning av skatt, däribland mervärdesskatt, finns även i den nu aktuella bestämmelsen i skattebetalningslagen.

9 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2005. De nya reglerna i 3 kap. 31 a mervärdesskattelagen (1994:200) skall tillämpas på omsättningar som den 1 maj 2004 eller senare. I övrigt skall de nya reglerna i mervärdesskattelagen tillämpas i fråga om skatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet. De nya reglerna i skattebetalningslagen (1997:483) om återbetalning av skatt till internationella organisationer m.fl. skall tillämpas även beträffande förvärv som gjorts före ikraftträdandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens förslag förutom att det i promemorian inte föreslogs någon övergångsbestämmelse när det gäller omsättningar avsedda för Förenade kungarikets väpnade

styrkor stationerade på Cypern, eftersom den frågan inte behandlades i promemorian.

Remissinstanserna: Kommenterar inte förslaget i den här delen.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 2 i direktiv 2003/92/EG framgår att medlemsstaterna är skyldiga att sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet från den 1 januari 2005. De ändringar som föreslås i mervärdesskattelagen för gas och el bör därför träda i kraft det datumet. Även övriga ändringar i mervärdesskattelagen bör träda den 1 januari 2005.

Anslutningsfördraget av den 16 april 2003 om bl.a. Republiken Cyperns anslutning till Europeiska unionen – inklusive det protokoll varigenom det föreskrivs att omsättningar avsedda för Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på Cypern skall undantas från skatteplikt – trädde i kraft den 1 maj 2004. Den nya reglerna i 3 kap. 31 a § mervärdesskattelagen (1994:200) om mervärdesskattefrihet för omsättning avsedd för dessa styrkor bör därför tillämpas på omsättningar som gjorts den 1 maj 2004 eller senare.

I övrigt bör de nya reglerna i mervärdesskattelagen tillämpas i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt efter ikraftträdandet.

Även de ändringar som föreslås i skattebetalningslagen (1997:483) bör träda i kraft den 1 januari 2005. De nya reglerna i skattebetalningslagen om återbetalning av skatt till internationella organisationer m.fl. skall tillämpas även beträffande förvärv som gjorts före ikraftträdandet. Detta följer av den föreslagna bestämmelsen om ikraftträdande.

10 Statsfinansiella och andra effekter

Lagrådsremissens förslag till ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) innebär bl.a. att omsättning av gas och el till slutkonsumenter skall beskattas i Sverige om kundens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum här i landet. Beskattnings skall inte ske i Sverige om kundens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum utomlands. Förslaget i den delen kan ge upphov till budgetära effekter i de fall kunder som inte har rätt att dra av ingående skatt, dvs. främst privatpersoner, köper gas eller el av leverantörer i andra länder. De budgetära konsekvenserna beror därför på utvecklingen av den gränsöverskridande handeln. Det finns för närvarande inga samlade uppgifter om i vilken omfattning svenska kunder som saknar avdragsrätt gör inköp från leverantörer i andra länder respektive i vilken omfattning svenska leverantörer säljer till sådana kunder i andra länder. Mot denna bakgrund är det svårt att göra en bedömning av budgetära effekter av förslaget i denna del.

Förslaget om mervärdesskattefrihet för omsättning till vissa väpnade styrkor bedöms inte medföra några nämnvärda effekter.

Förslaget om att slopa möjligheten att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår medför inte några statsfinansiella effekter.

Förslaget till ändring i skattebetalningslagen (1997:483) innebär att det införs en procedur – i form av ett återbetalningsförfarande – för att hantera skattefrihet för internationella organisationer m.fl. i de fall där

skattefrihetens omfattning avviker från vad som gäller enligt den svenska lagstiftningen inom mervärdesskatte- och punktskatteområdet. Förslaget i den delen medför inte några statsfinansiella effekter. Förslaget innebär att det formellt sett tillkommer en arbetsuppgift för Skatteverket. Denna uppgift torde emellertid ha en begränsad omfattning. Återbetalning enligt de nya reglerna torde behöva ske endast beträffande ett litet antal berättigade subjekts förvärv av skattebelagda varor och tjänster. Det är dessutom på det viset att Skatteverket redan i dag – utan egentligt författningsstöd, men för att berättigade subjekt skall få den skattefrihet de har rätt till – prövar ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt i de fall som avses regleras genom förslaget. På grund av det anförda väntas förslaget inte medföra någon nämnvärt ökad arbetsbelastning eller ökade kostnader för Skatteverket. Prövningen av frågor om återbetalning enligt den föreslagna bestämmelsen (t.ex. huruvida rätt till skattefrihet föreligger i visst fall eller i vilken utsträckning en sådan rätt föreligger) kan inte förväntas bli alltför komplicerad. Antalet överklaganden av Skatteverkets beslut, till Länsrätten i Dalarnas län som angetts som överklagningsinstans, torde därför bli ringa. Med hänsyn härtill och det tidigare anförda väntas förslaget inte heller för de allmänna förvaltningsdomstolarna medföra några nämnvärt ökade kostnader. Eventuella merkostnader som uppstår får tas inom ram.

11 Konsekvenser för små och medelstora företag

Genom förslaget till nya regler i mervärdesskattelagen (1994:200) förtydligas huruvida omsättning av gas och el samt vissa tjänster som har samband med sådan omsättning skall beskattas i Sverige. Förslaget innebär bl.a. att omsättning av gas som levereras genom distributionssystemet för naturgas eller av el till en skattskyldig återförsäljare skall beskattas i Sverige om återförsäljaren är etablerad här i landet. Omsättning av gas eller av el till andra än återförsäljare skall beskattas i Sverige om köparen förbrukar varan här i landet. Genom att det införs klarare och tydligare beskattningslandsregler uppnås en förenkling av mervärdesbeskattningen inom detta område. Förslaget medför inte att några ytterligare skyldigheter införs för företagen. Bestämmelserna i förslaget är inte direkt riktade mot små och medelstora företag utan avser att generellt reglera beskattningen inom det aktuella området.

Förslaget om mervärdesskattefrihet för omsättning till vissa väpnade styrkor bedöms inte medföra några nämnvärda konsekvenser.

Förslaget rörande periodiska sammanställningar innebär att den möjlighet som företag med verksamhet av viss mindre omfattning har att lämna sådana sammanställningar för ett kalenderår tas bort. Uppgifter om varuhandeln med andra EG-länder i periodisk sammanställning skall i stället enligt den nuvarande huvudregeln lämnas för ett kalenderkvartal. Endast ett fåtal företag använder i dag möjligheten att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår. I praktiken torde därför ändringen inte medföra några konsekvenser för de små företagen.

Förslaget till ändring i skattebetalningslagen (1997:483) om återbetalning av skatt till internationella organisationer m.fl. berör inte företagen och har följaktligen inte några konsekvenser för dem.

12 Författningskommentar

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

1 kap.

2 §

I paragrafens första stycke punkt 3 införs regler motsvarande dem i den nya artikel 21.1 f i sjätte direktivet. Av det tillägg som görs i punkt 3 framgår att omvänd skattskyldighet skall gälla för omsättning inom landet av varor som avses i 5 kap. 2 c och d §§ som görs av en utländsk företagare. Begreppet ”utländsk företagare” definieras i 1 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML). För att omvänd skattskyldighet skall gälla krävs att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet.

Ändringen har behandlats i motiven (avsnitt 5.5).

2 a kap.

7 §

Genom den nya punkten 7 i det andra stycket genomförs den nya sista strecksatsen i artikel 28a.5 b andra stycket i sjätte direktivet. Bestämmelsen innebär att överföring av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el från ett annat EG-land till Sverige i samband med en sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c eller 2 d §§ inte skall beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv här.

Ändringen har behandlats i motiven (avsnitt 5.3).

3 kap.

30 §

Ett nytt tredje stycke läggs till i paragrafen för att genomföra den nya artikel 14.1 k i sjätte direktivet. Enligt bestämmelsen undantas import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el från skatteplikt.

Enligt vad *Tullverket* upplyst om förekommer det för närvarande inte import av gas till Sverige genom vad som i direktiv 2003/92/EG anges som ”distributionssystemet för naturgas”, eftersom det i dag saknas distributionsnät i form av rörledning till Sverige från tredje land. Även med beaktande härav bör gas genom distributionssystemet för naturgas nu undantas från skatteplikt i mervärdesskattelagen eftersom det aktuella undantaget i sjätte direktivet (artikel 14.1 k) är obligatoriskt.

Ändringen har kommenterats i motiven (avsnitt 5.2).

31 §

Bestämmelsen är ny. *Första stycket* motsvarar artikel 15.10 första stycket fjärde strecksatsen i sjätte direktivet. Bestämmelsen har utformats med ledning av lydelsen i kommissionens förslag till omarbetad version av det sjätte direktivet, KOM (2004) 246 slutlig. I den omarbetade ver-

sionen av direktivet och i den nuvarande franska versionen ställs inte som krav att Nato-styrkorna måste tillhöra ett annat EG-land. Regelen innebär att leveranser av varor och tjänster från en medlemsstat (A) till en annan medlemsstat, destinationslandet (B), inte skall mervärdesbeskattas om de är avsedda för väpnade styrkor tillhörande en tredje stat (C) vilken tillhör Nato och styrkorna befinner sig i B för gemensamma försvarsaktiviteter. Leveranserna skall också ske skattefritt om de är avsedda för den civilpersonal som följer med dessa styrkor eller för styrkornas mässar och marketenterier. Skattefriheten gäller däremot inte för leveranser till destinationslandets (B:s) egna väpnade styrkor om de befinner sig där. Det ställs inte något krav på att A eller B skall vara medlemmar i Nato.

Andra stycket motsvarar artikel 15.10 andra stycket. Eftersom de begränsningar i skattefriheten som gäller i värdlandet (destinationslandet) också skall gälla vid inköp från Sverige så måste köparen till säljaren överlämna ett intyg om befrielse från mervärdesskatt utfärdat av behörig myndighet i värdlandet.

De nya reglerna kommenteras även i motiven (avsnitt 6.2).

31 a §

Bestämmelsen är ny. Den motsvarar artikel 14.1 g fjärde strecksatsen i sjätte direktivet. Bestämmelsen har sin grund i anslutningsfördraget med Cypern, protokoll nr 3 om Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands suveräna basområden i Cypern. Bestämmelsen innebär att leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster från en medlemsstat till Förenade kungarikets väpnade styrkor stationerade på Cypern i enlighet med Fördraget om upprättandet av Republiken Cypern av den 16 augusti 1960 skall undantas från mervärdesskatt om varorna eller tjänsterna är avsedda för de väpnade styrkorna. Leveranserna skall också ske skattefritt om de är avsedda för den civilpersonal som följer med dessa styrkor eller för styrkornas mässar och marketenterier. Bestämmelsen har formulerats med ledning av lydelsen i kommissionens förslag till omarbetad version av det sjätte direktivet, KOM (2004) 246 slutlig.

De nya reglerna kommenteras även i motiven (avsnitt 6.2).

5 kap.

2 c §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 8.1 d i sjätte direktivet.

I det *första stycket* regleras i vilket fall omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el, till en skattskyldig återförsäljare, skall anses omsatt inom landet och därmed beskattas här. En omsättning inom landet föreligger om återförsäljaren i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe för vilket varan levereras, eller om han saknar sådant säte eller etableringsställe här i landet, om han är bosatt eller stadigvarande vistas här. Om dessa förutsättningar eller förutsättningarna enligt 5 kap. 2 d § inte föreligger vid omsättning av gas som levereras genom distributionssystemet för naturgas eller av el skall omsättningen anses som en omsättning utomlands (5 kap. 1 § första stycket andra meningen ML). Mervärdesbeskattning skall i sådant fall inte ske i Sverige (jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML).

Bestämmelsen omfattar inte endast leveranser av angivna varor från säljare i Sverige eller i ett annat EG-land, utan också leveranser från säljare i tredje land. Bestämmelsen omfattar således även importsituationer. När det gäller import, se även kommentaren till 3 kap. 30 § ML.

De nya reglerna i artikel 8.1 d och e i sjätte direktivet medför att bestämmelserna om gemenskapsinterna förvärv inte längre skall tillämpas när en näringsidkare i EG mot ersättning förvärvar aktuellt slag av varor från en näringsidkare i ett annat EG-land. I t.ex. det fall en återförsäljare som har sätet för sin etablering i Sverige köper el av ett danskt företag kommer omsättningen att anses som en omsättning inom landet och därmed beskattas i Sverige (1 kap. 1 § första stycket 1 och 5 kap. 2 c § ML). Härigenom utesluts tillämpning av reglerna om beskattning av förvärvet såsom ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige. Sådan beskattning förutsätter nämligen att omsättningen inte är gjord inom landet (1 kap. 1 § första stycket 2 ML). Att det dock är köparen och inte säljaren som är skattskyldig (betalningsskyldig) för den skatt som skall tas ut på omsättningen här framgår av föreslagna 1 kap. 2 § första stycket 3 ML.

När det gäller gas omfattar den nya paragrafen som nämnts endast gasleveranser ”genom distributionssystemet för naturgas”. Gas som levereras i t.ex. behållare omfattas inte av regleringen i paragrafen (eller av regleringen i 5 kap. 2 d § ML). Vid omsättning av sådan gas får i stället de allmänna reglerna om beskattningsland vid omsättning av varor eller reglerna om gemenskapsinterna förvärv eller import tillämpas.

I det *andra stycket* anges vad som avses med en ”skattskyldig återförsäljare” i paragrafen. Definitionen har utformats i nära anslutning till motsvarande EG-regel. Begreppet skattskyldig återförsäljare förekommer även i annat sammanhang (se 9 a kap. 8 § första stycket ML, motsvarande artikel 26 a.A e i sjätte direktivet).

Att den huvudsakliga verksamheten när det gäller en näringsidkares köp av gas och el skall bestå i att sälja sådana produkter vidare innebär att man skall titta på hur näringsidkaren huvudsakligen och i allmänhet använder gas och el i sin verksamhet. Bedömningen skall inte göras utifrån enskilda förvärv. Tanken är att tillfälliga inköp och försäljningar av gas och el inte skall omfattas av bestämmelsen. För att anses som en återförsäljare förutsätts dessutom att näringsidkarens egen konsumtion av gas eller el är försumbar.

I de fall det blir aktuellt att tillämpa paragrafen blir det oftast inte fråga om någon fysisk leverans av gas eller el till återförsäljaren. Sådan fysisk leverans kan dock förekomma. När det gäller beskattning av en leverans av gas eller el för en återförsäljares egen förbrukning bör beskattningsplatsen även för sådana leveranser bestämmas med tillämpning av den aktuella paragrafen. De bakomliggande EG-bestämmelsernas ordalydelse talar för det. Enligt artikel 8.1 d första stycket avser den bestämmelsen ”leveranser ... till en beskattningsbar återförsäljare”. Bestämmelsen anger inte att den gas eller el som köps måste återförsäljas av köparen. Vidare avser artikel 8.1 e ”leveranser ... som inte omfattas av led d”. (Motsvarande formuleringar föreslås i 5 kap. 2 c och 2 d §§.) Att beskatta en återförsäljares köp av gas eller el för egen förbrukning med tillämpning av förevarande paragraf (motsvarande artikel 8.1 d) innebär i och för sig ett avsteg från principen att en omsättning av gas eller el i det

sista omsättningsledet skall beskattas på den plats där den faktiska förbrukningen äger rum (beaktandesats 4 i direktiv 2003/92/EG). I sammanhanget bör dock erinras om att det förutsätts att näringsidkarens egen konsumtion av gas eller el är försumbar för att denne skall anses vara en återförsäljare i paragrafens mening.

De nya bestämmelserna har behandlats i motiven (avsnitt 5.1).

2 d §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 8.1 e i sjätte direktivet.

I paragrafen regleras i vilket fall omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el, som inte omfattas av 2 c §, skall anses omsatt inom landet. Paragrafen avser följaktligen omsättningar av angivna varor till andra än skattskyldiga återförsäljare. Bestämmelserna i paragrafen är tillämpliga på såväl skattskyldiga som icke skattskyldiga köparens förvärv av gas eller el.

Enligt den *första meningen*, som liksom paragrafen i övrigt har utformats i nära anslutning till den bakomliggande EG-regeln, föreligger en omsättning inom landet om köparens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum i Sverige. Med ”egentlig användning och förbrukning” i den första meningen får avses faktisk förbrukning i motsats till vidareförsäljning. Av beaktandesats 4 i direktiv 2003/92/EG framgår att kundens egentliga användning och förbrukning normalt äger rum på den plats där dennes mätare är belägen.

Den *andra meningen* i paragrafen avser det fallet att köparen faktiskt inte förbrukar något eller inte förbrukar en del av den gas eller el som han köpt (utan i stället säljer den vidare). I sådant fall skall den köpta men icke förbrukade delen av varan anses ha använts och förbrukats inom landet om köparen är etablerad etc. i Sverige.

I de fall en köpare både förbrukar och vidareförsäljer gas eller el som han köpt medför paragrafen, i enlighet med vad som anförts i motiven (avsnitt 5.1), att man kan behöva göra en uppdelning. En sådan uppdelning kan innebära att en viss del av den vara som köpts skall anses omsatt inom landet, medan en annan del av varan inte skall anses omsatt inom landet. I de fall köparen faktiskt inte förbrukar varan utan säljer den vidare får det med tillämpning av 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML bedömas huruvida den efterföljande omsättningen skall anses som en omsättning inom landet.

Vad som anförts ovan under kommentaren till 2 c § i fråga om leveranser av aktuellt slag av varor från säljare i tredje land, om tillämpning av reglerna om gemenskapsinternt förvärv vid näringsidkarens förvärv av gas eller el från näringsidkare i annat EG-land och om den typ av gas som omfattas av regleringen gäller i motsvarande fall även vid tillämpning av förevarande paragraf.

Angående omvänd skattskyldighet i de fall köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, se 1 kap. 2 § första stycket 3 ML.

Följande exempel kan lämnas på innebörden av reglerna i paragrafen.

1) Ett norskt företag säljer el till ett svenskt industriföretag som förbrukar elen i Sverige. Omsättningen skall anses som en omsättning inom landet (2 d § första meningen) och beskattas i Sverige (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Beskattning med stöd av 1 kap. 1 § första stycket 3 ML (importmoms) kommer inte i fråga eftersom eventuell import av elen

från Norge är undantagen från skatteplikt enligt det föreslagna nya tredje stycket i 3 kap. 30 § ML. Det svenska företaget, är registrerat till mervärdesskatt, och blir därmed skattskyldigt för omsättningen (1 kap. 2 § första stycket 3 ML).

2) Ett norskt företag säljer el till ett svenskt industriföretag som förbrukar elen i Danmark i samband med en utställning där. Av artikel 8.1 e första meningen i sjätte direktivet framgår att omsättningen skall beskattas i Danmark.

3) Ett danskt företag säljer el till en svensk privatperson som förbrukar elen i Sverige. Omsättningen skall anses som en omsättning inom landet (2 d § första meningen) och beskattas i Sverige (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Det danska företaget blir skattskyldigt för omsättningen (1 kap. 2 § första stycket 1 ML).

4) Ett tyskt företag säljer el till en tysk privatperson som denne använder och förbrukar för uppvärmning av den sommarstuga som han äger i Sverige. Omsättningen skall anses som en omsättning inom landet (2 d § första meningen) och beskattas i Sverige (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Det tyska företaget blir skattskyldigt för omsättningen (1 kap. 2 § första stycket 1 ML).

5) För att belysa hur beskattningen skall gå till då ett bolag köper in el som skall förbrukas vid etableringar i olika länder kan följande exempel lämnas. Ett danskt företag säljer 150 enheter el till ett svenskt bolag som uppdrar åt det danska företaget att leverera elen till Sverige där bolaget har sitt huvudkontor samt till Finland och Tyskland där bolaget har filialer. Om det antas att det svenska bolaget och dess filialer kommer att förbruka vardera 50 enheter el i de tre nämnda länderna skall beskattning ske enligt följande. 50 enheter el skall anses omsatta inom Sverige (2 d § första meningen) och beskattas här (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). Det svenska bolaget, som är registrerat till mervärdesskatt här, blir skattskyldigt för den omsättningen (1 kap. 2 § första stycket 3 ML). Av artikel 8.1 e första meningen i sjätte direktivet framgår att omsättningen av de vardera 50 enheterna el som levereras till Finland och Tyskland skall beskattas i Finland respektive Tyskland.

6) Ett avtal träffas i början av ett år mellan ett svenskt industriföretag och ett danskt företag om att det danska företaget under året skall leverera en viss kvantitet el till det svenska företaget. Betalning skall inte ske vid kontraktstidpunkten, utan vid leverans. (Skattskyldigheten inträder när varan har levererats, 1 kap. 3 § ML). Vid årets slut återstår 100 enheter el att leverera. Det svenska företaget förbrukar 60 av dessa vid sin anläggning i Tyskland. I stället för att förbruka de 40 återstående enheterna säljer det svenska företaget dessa vidare till en annan köpare. Av artikel 8.1 e första meningen i sjätte direktivet framgår att omsättningen av de 60 enheterna skall beskattas i Tyskland. Omsättningen av de 40 enheterna till det svenska företaget skall anses som en omsättning inom landet (2 d § andra meningen). Beskattning skall således ske i Sverige. När det gäller det svenska företags efterföljande omsättning av de 40 enheterna får det med tillämpning av 5 kap. 2 c och 2 d §§ ML bedömas huruvida den omsättningen skall anses som en omsättning inom landet.

Paragrafen har behandlats i motiven (avsnitt 5.1).

3 §

Ändringen är en följd av att två nya paragrafer, 2 c och 2 d §§, införs.

7 §

I paragrafens andra stycke införs en ny punkt 13 som avser vissa tjänster som har samband med omsättning av gas och el (tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster – artikel 9.2 e nionde strecksatsen). Nuvarande punkt 13 i andra stycket har numrerats om till 14.

Ändringen innebär att när de aktuella tjänsterna tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare med etablering etc. i Sverige skall beskattning ske i Sverige (7 § första stycket 1 och andra stycket 13, stödet härför är artikel 9.2 e i sjätte direktivet).

För det fall sådana tjänster tillhandahålls från ett land utanför EG och tjänsten förvärvas i Sverige av någon som inte är en näringsidkare – t.ex. en privatperson – men som är bosatt här, skall beskattning också ske i Sverige (7 § första stycket 2 och andra stycket 13, stödet härför är artikel 9.3 b i direktivet). Som framgår av redogörelsen i motiven (avsnitt 5.4) torde en tjänst av detta slag emellertid inte komma att tillhandahållas en privatperson från en leverantör i ett tredje land (eller för den delen från en leverantör i ett annat EG-land än Sverige). En elanvändare kan nämligen inte välja nätagare för tillhandahållande av dessa tjänster utan är hänvisad till det företag som äger ledningsnätet i det område dit elen faktiskt skall överföras eller transporteras för förbrukning. Detsamma gäller i princip när elanvändaren är ett företag.

Om ett svenskt företag tillhandahåller denna typ av tjänst från Sverige och förvärvaren är en näringsidkare som är etablerad etc. i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG är tjänsten omsatt utomlands (7 § tredje stycket 1). Beskattning skall i så fall inte ske i Sverige.

Paragrafen har kommenterats i motiven (avsnitt 5.4).

10 kap.

11 §

Första stycket har kompletterats med hänvisningar till 3 kap. 31 och 31 a §§ ML. Det betyder att rätt till återbetalning av ingående skatt skall föreligga vid omsättningar som undantas från skatteplikt med stöd av dessa paragrafer.

Bestämmelsen har även kommenterats i motiven (avsnitt 6.2).

19 kap.

14 a §

I paragrafen som är ny tas in en erinran om att det finns föreskrifter som avser återbetalning av skatt, däribland mervärdesskatt, även i 18 kap. 4 b § skattebetalningslagen (1997:483). Bestämmelsen syftar till att ge en fullständig överblick över reglerna om återbetalning av mervärdesskatt.

Paragrafen har berörts i motiven (avsnitt 8.2).

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

1 kap.

4 §

I en ny punkt 2 a i paragrafens tredje stycke anges att den till vilken skatt återbetalas med stöd av (den föreslagna) 18 kap. 4 b § skall likställas med en skattskyldig.

Paragrafen har behandlats i motiven (avsnitt 8.2).

10 kap.

35 §

Av skäl som det redogörs för i avsnitt 7.2 slopas möjligheten att lämna periodisk sammanställning för ett kalenderår. Periodisk sammanställning skall fortsättningsvis enbart kunna göras och lämnas för kalenderkvartal.

18 kap.

4 b §

Av skäl som redovisas i avsnitt 8.2 införs genom denna nya paragraf regler som avser återbetalning av mervärdesskatt och punktskatt till internationella organ m.fl. Reglerna, som har karaktär av förfaranderegler, avses komma till användning i de fall sådana organ m.fl. i materiellt hänseende har en rätt till skattefrihet som avviker från vad som gäller enligt mervärdesskattelagen och punktskattelagarna. Reglerna utgör i enlighet härmed en slags reservreglering, som torde behöva tillämpas endast beträffande ett litet antal berättigade subjekts förvärv av skattebelagda varor och tjänster.

I *första stycket första meningen* fastslås att den rätt till skattefrihet som kan föreligga på annan rättslig grund – enligt lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, i det följande benämnd 1976 års lag, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser – får utövas genom en ansökan om återbetalning av skatten. Exempel på subjekt som kan ha en rätt till skattefrihet enligt dessa grunder är internationella organ eller personer med anknytning till sådana organ (jfr 4 § 1976 års lag) samt Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ.

Genom paragrafen får berörda subjekt inte någon ”materiell” rätt till skattefrihet. Den ”materiella rätt” till skattefrihet som de kan ha följer i stället av de nyss nämnda lagarna och direkt tillämpliga EG-bestämmelser. Avsikten är inte att denna skattefrihet genom förevarande paragraf skall få en större eller annan omfattning än vad som t.ex. kan framgå av stadga eller avtal som är i kraft i förhållande till Sverige enligt 4 § 1976 års lag. Paragrafen innebär endast att den rätt till skattefrihet som kan föreligga får utövas genom en ansökan om återbetalning. Återbetalning med stöd av paragrafen kan således medges endast i den omfattning som följer av exempelvis nämnd typ av stadga eller avtal. Omfattningen av den återbetalning som kan ske med stöd av paragrafen kan därför variera beroende på vad som framgår av respektive avtal eller stadga. Vid prövning av en ansökan om återbetalning med stöd av paragrafen skall således eventuella begränsningar i rätten till skattefrihet

– exempelvis till förvärv av varor, vissa varor eller förvärv som uppgår till ”betydande belopp” – beaktas.

Möjligheten till återbetalning av skatt enligt paragrafen förutsätter att den skatt som har betalats inte kan återbetalas enligt 10 kap. 5–8 §§ ML eller 31 d § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 31 d § lagen (1994:1564) om alkoholskatt samt 9 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi. Detta framgår av första stycket *andra meningen*.

Med mervärdesskatt avses i bestämmelsen skatt som påförts enligt mervärdesskattelagen. Av 1 kap. 1 § andra stycket SBL framgår vad som avses med punktskatt.

Av 2 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL) följer att det är Skatteverket som är behörigt att pröva ansökan.

Följande exempel kan lämnas på när återbetalning med stöd av bestämmelsen kan ske.

1) Återbetalning kan ske om ett internationellt organ, som enligt bestämmelse i ett för Sverige bindande internationellt avtal (jfr 4 § 1976 års lag) har en generell rätt till skattefrihet vid förvärv av varor eller tjänster, i Sverige gör ett inköp av en vara eller tjänst som inte omnämns i 10 kap. 6 § första stycket ML (för konsumtion här i landet).

2) Ett annat exempel är att en internationell organisation med säte i ett annat land än ett EG-land – som har samma rätt till skattefrihet som i exempel 1 – förvärvar en tjänst som enligt reglerna i 5 kap. ML skall anses vara omsatt i Sverige. I sådant fall föreligger inte rätt till direkt skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § tredje stycket ML, eftersom organisationens säte inte är beläget i ett annat EG-land. Återbetalning av den skatt som tas ut vid förvärvet skall kunna medges med stöd av denna paragraf.

3) Ett ytterligare exempel är att ett internationellt organ med en allmän rätt till skattefrihet vid förvärv av varor eller tjänster förvärvar punkt-skattebelagd vara eller tjänst för vilken skattefrihet överhuvudtaget inte kan komma i fråga enligt punktskattelagarna.

Bestämmelser om det närmare förfarandet för återbetalning enligt paragrafen bör ges i förordningsform, genom att förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. görs tillämplig vid återbetalning enligt paragrafen. Förordningen är i dag tillämplig vid återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. 5–8 §§ ML och av punktskatt. Av denna förordning framgår bl.a. följande. Ansökan om återbetalning skall ges in till Utrikesdepartementet. Till ansökan skall fogas faktura. Utrikesdepartementet skall överlämna ansökan till Skatteverket med uppgift om huruvida förvärvet har gjorts av någon som har rätt till återbetalning av skatt.

Avsikten är således att närmare bestämmelser om förfarandet för återbetalning enligt paragrafen skall lämnas genom förordningen (1994:224). I 19 kap. ML finns bestämmelser om förfarandet vid återbetalning av skatt till icke skattskyldiga, med undantag av internationella organisationer. När *Lagrådet* yttrade sig över förslaget till ny mervärdesskattelag (sedermera den nu gällande mervärdesskattelagen) förordade Lagrådet att det i en 14 § i 19 kap. ML skulle tas in en erinran om den nu nämnda förordningen avseende internationella organisationers rätt till återbetalning som då avsågs införas. Detta för att i 19 kap. ML ge

en fullständig överblick av alla de återbetalningsförfaranden som kunde bli aktuella (se 19 kap. 14 § ML samt prop. 1993/94:99 s. 255 och 299).

För att överblicken över det återbetalningsförfarande som nu införs skall bli fullständig har i det *andra stycket* tagits in en erinran om att det finns närmare bestämmelser om förfarandet i en förordning.

För att överblicken över reglerna om återbetalning av mervärdesskatt skall bli fullständig bör det dessutom i mervärdesskattelagen tas in en erinran om de föreskrifter som lämnas i förevarande paragraf (se författningskommentaren till 19 kap. 14 a § ML).

Paragrafen har behandlats i motiven (avsnitt 8.2).

22 kap.

1 d §

De nuvarande bestämmelserna i paragrafen tas bort. Regeringen avser att flytta den nuvarande bestämmelsen till den del den avser mervärdesskatt till förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

Av paragrafens nya lydelse följer att bestämmelserna i 22 kap.1 a och 1 b §§ SBL – som reglerar hos vilken länsrätt beslut som rör fysisk person respektive juridisk person skall överklagas – inte gäller om regeringen för vissa ärenden föreskrivit att överklagande skall tas upp av annan länsrätt.

Paragrafen har behandlats i motiven (avsnitt 8.2).

4 §

Av den tillagda *punkten 8* i paragrafen framgår att ett överklagande av ett beslut om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 18 kap. 4 b § skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Paragrafen har behandlats i motiven (avsnitt 8.2).

Rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el

EUROPEISKA UNIONENS RÅD
HAR ANTAGIT DETTA
DIREKTIV

med beaktande av Fördraget om
upprättandet av Europeiska gemen-
skapen, särskilt artikel 93 i detta,

med beaktande av kommissionens
förslag¹,

med beaktande av Europapar-
lamentets yttrande²,

med beaktande av Europeiska
ekonomiska och sociala kommit-
tens yttrande³, och

av följande skäl:

(1) Den ökade liberaliseringen av
marknaderna för gas och el, vilken
har till syfte att fullborda den inre
marknaden för el och naturgas, har
visat det vara nödvändigt med en
översyn av de gällande mervärdes-
skattebestämmelserna rörande plat-
sen för leverans av dessa varor,
vilka anges i rådets sjätte direktiv
77/388/EEG av den 17 maj 1977
om harmonisering av medlems-
staternas lagstiftning rörande om-
sättningsskatter - Gemensamt sys-
tem för mervärdesskatt: enhetlig
beräkningsgrund⁴, i syfte att
modernisera och förenkla mer-
värdesskattningen på den inre

marknaden, vilket är i enlighet med
kommissionens strategi.

(2) El och gas anses som varor ur
mervärdesskattesynpunkt och följ-
aktigen bör platsen för leverans av
dessa varor i samband med
gränsöverskridande transaktioner
fastställas i enlighet med artikel 8 i
direktiv 77/388/EEG. Det faktum
att det är svårt att följa flödena av
el och gas rent fysiskt gör det
emellertid särskilt svårt att
fastställa platsen för leverans enligt
gällande regler.

(3) I syfte att åstadkomma en
fungerande inre marknad för el och
gas där mervärdesskatten inte utgör
ett hinder bör det fastställas att
platsen för leverans av gas genom
distributionssystemet för naturgas
och av el, före det sista omsätt-
ningsledet, skall vara den plats där
kunden har etablerat sin rörelse.

(4) Leveranser av el och gas i det
sista omsättningsledet, dvs. från
leverantörer och distributörer till
slutkonsumenten, bör beskattas på
den plats där kundens egentliga
användning och förbrukning av
varan äger rum i syfte att
säkerställa att varan beskattas i det
land där den faktiska förbruk-
ningen sker. Detta är normalt den
plats där kundens mätare är
belägen.

(5) El och gas levereras genom
distributionsnät och tillträde till
dessa ges genom systemansvariga.
För att undvika dubbelbeskattning
eller utebliven beskattning bör
reglerna om platsen för
tillhandahållande när det gäller

¹ Förslag av den 5 december 2002 (ännu
ej offentliggjort i EUT).

² Yttrandet avgivet den 13 maj 2003
(ännu ej offentliggjort i EUT).

³ Yttrandet avgivet den 26 mars 2003
(ännu ej offentliggjort i EUT).

⁴ EGT L 145, 13.6.1977, s. 1. Direktivet
senast ändrat genom direktiv
2002/93/EG (EGT L. 331, 7.12.2002, s.
27).

överförings- och transporttjänster harmoniseras. Tillträde till och användning av distributionssystem och tillhandahållandet av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster bör därför läggas till i förteckningen över förbehåll i artikel 9.2 e i direktiv 771388/EEG.

(6) Import av gas genom distributionssystemet för naturgas och av el bör undantas från mervärdesskatt i syfte att undvika dubbelbeskattning.

(7) Ändringarna av bestämmelserna om platsen för leverans av gas genom distributionssystemet för naturgas och av el bör kombineras med en obligatorisk omvänd betalningsskyldighet om kunden är en person som är registrerad för mervärdesskatt.

(8) Direktiv 771388/EEG bör följaktligen ändras i enlighet härmed.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 771388/EEG ändras härmed på följande sätt:

1. 1 artikel 8.1 skall följande led läggas till:

"d) När det gäller leveranser av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el till en beskattningsbar återförsäljare: den plats där den beskattningsbara återförsäljaren har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe för vilket varan levereras eller, om det inte finns någon sådan plats för rörelsen eller fast driftställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas.

För tillämpningen av denna Bilaga 1 bestämmelse avses med en beskattningsbar återförsäljare en beskattningsbar person vars huvudsakliga verksamhet i samband med köp av gas och el består i att sälja sådana produkter vidare och vars egen konsumtion av dessa produkter är försumbar.

e) När det gäller sådana leveranser av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el som inte omfattas av led d: den plats där kundens egentliga användning och förbrukning av varan äger rum. Om hela eller en del av varan faktiskt inte förbrukas av denna kund, anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats på den plats där han har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe för vilket varan levereras. Om det inte finns någon sådan plats för rörelsen eller ett fast driftställe anses han ha använt och förbrukat varan på den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas."

2. 1 artikel 9.2 e skall följande strecksats införas efter den åttonde strecksatsen:

"– Tillträde till distributionsystemet för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra direkt kopplade tjänster."

3. 1 artikel 14.1 skall följande led läggas till:

"k) Import av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el."

4. Artikel 21.1 a, i dess lydelse enligt artikel 28g, skall ersättas med följande:

"a) Den beskattningsbara person

som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall som avses i leden b, c och f. När den beskattningsbara leveransen av varor eller det beskattningsbara tillhandahållandet av tjänster utförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landets territorium, får medlemsstaterna, på villkor som de själva skall fastställa, föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den åt vilken den beskattningsbara leveransen av varor eller det beskattningsbara tillhandahållandet av tjänsten utförs."

5. 1 artikel 21.1, i dess lydelse enligt artikel 28g, skall följande led läggas till:

"f) Personer som är registrerade för mervärdesskatt inom landets territorium och till vilka varor levereras enligt villkoren i artikel 8.1 d eller e, om leveransen genomförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landets territorium."

6. 1 artikel 22.1 c, i dess lydelse enligt artikel 28h, skall första strecksatsen ersättas med följande:

"– Varje beskattningsbar person, med undantag av dem som avses i artikel 28a.4, som inom landets territorium levererar varor eller tillhandahåller tjänster som medför rätt till avdrag, med undantag för leveranser av varor eller tillhandahållande av tjänster för vilka skatt skall betalas uteslutande av kunden eller mottagaren i enlighet med artikel 21.1 a, b, c eller f. Medlemsstaterna får dock underlåta att registrera vissa beskattningsbara personer som avses i artikel 4.3."

7. 1 artikel 28a.5 b skall följande Bilaga 1 strecksats läggas till:

"– leverans av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el enligt de villkor som anges i artikel 8.1 d eller e."

Artikel 2

Medlemsstaterna skall sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv den 1 januari 2005. De skall genast underrätta kommissionen om detta. När en medlemsstat antar dessa bestämmelser skall de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen skall göras skall varje medlemsstat själv utfärda.

Artikel 3

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

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Luxemburg den 7 oktober 2003.

På rådets vägnar
G. TREMONTI
Ordförande

Lagförslag i promemorian Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att 1 kap. 2 §, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 30 §, 5 kap. 3 och 7 §§ samt 10 kap. 11 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 3 kap. 31 § samt 5 kap. 2 c och 2 d §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §³

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

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

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

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

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 *av sådana varor som avses i 5 kap. 2 c och 2 d §§ eller* av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter *varan eller* tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar *varan eller* tjänsten,

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

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller skall vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

4 b. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2 eller 3 i förevarande paragraf, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 § 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 11, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,

¹ Jfr rådets direktiv 2003/92/EG av den 7 oktober 2003 om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller bestämmelserna om platsen för leverans av gas och el.

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2004:118.

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

6. för import av varor

a) om en tullskuld uppkommer i Sverige till följd av importen: den som är skyldig att betala tullen,

b) om importen avser en gemenskapsvara eller om varan skall förtullas i Sverige men inte är belagd med tull: den som skulle ha varit skyldig att betala tullen om varan hade varit tullbelagd,

c) om skyldighet att betala tull med anledning av importen uppkommer, eller skulle ha uppkommit om varan hade varit belagd med tull, i ett annat EG-land till följd av att ett sådant mellanstatligt enhetstillstånd som avses i 4 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) åberopas: innehavaren av tillståndet.

Med *tullskuld* och *gemenskapsvara* förstås detsamma som i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen.

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

2 a kap

7 §⁴

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 3, om

– den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land,

– överföringen görs för denna verksamhet, och

– överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av den som bedriver verksamheten eller för dennes räkning.

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

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

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

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

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

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

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4.

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

6. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4, *eller*

7. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 c *eller*

⁴ Senaste lydelse 2001:971.

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

3 kap.30 §⁵

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

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

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

31 §

Från skatteplikt undantas omsättning av varor och tjänster med ett annat EG-land som destinationsland om

– omsättningen är avsedd för väpnade styrkor tillhörande varje annan stat som är part i Atlantpakten än destinationslandet,

– varorna eller tjänsterna skall användas av dessa styrkor eller av den civilpersonal som åtföljer dem eller användas för försörjning av deras mässar eller marketenterier, och

– styrkorna deltar i de gemensamma försvarsansträngningarna.

Skattefriheten enligt första stycket medges i den omfattning som frihet från mervärdesskatt medges i destinationslandet för motsvarande omsättning.

5 kap.

2 c §

Omsättning av gas som levereras genom distributions-systemet för naturgas, eller av el, till en skattskyldig återförsäljare, skall anses som en omsättning inom landet om återförsäljaren har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast

⁵ Senaste lydelse 2002:1004.

etableringsställe för vilket varan levereras i Sverige eller, om återförsäljaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Med en skattskyldig återförsäljare förstås i denna paragraf en näringsidkare vars huvudsakliga verksamhet i samband med köp av gas och el består i att sälja sådana produkter vidare och vars egen konsumtion av dessa produkter är försumbar.

2 d §

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

3 §

I annat fall än som avses i 2, 2 a och 2 b §§ är varan omsatt inom landet, om den finns här då den tas om hand av köparen.

I annat fall än som avses i 2-2 d §§ är varan omsatt inom landet, om den finns här då den tas om hand av köparen.

7 §⁶

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 till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här,

⁶ Senaste lydelse 2003:220.

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i andra stycket 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

3. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EG-land eller i ett land utanför EG samt utgör sådana tjänster som anges i andra stycket 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

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 finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

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,

10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,

11. radio- och televisionssändningar,

12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av

a. webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,

b. programvara och uppdatering av denna,

c. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,

d. musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och

e. distansundervisning,

13. tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade till dessa tjänster,

13. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans

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

2. tillhandahålls härifrån och förvärvas i ett land utanför EG av någon 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.

10 kap.

11 §⁷

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 § 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 hänförs 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 med varor som skall exporteras till ett land utanför EG.

Rätt till återbetalning föreligger också för ingående skatt avseende förvärv och import som hänförs till omsättning i ett annat EG-land under förutsättning att

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

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. rätten till återbetalning inte skall utövas genom en ansökan med stöd av 1 eller 2 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

⁷ Senaste lydelse 2002:1004.

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 22 kap. 4 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas två ny paragrafer, 18 kap. 4 b § och 22 kap. 1 e §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 kap.

4 b §

Ett internationellt organ, personer med anknytning till ett sådant organ, Europeiska gemenskaperna, organ inrättade av gemenskaperna eller annat subjekt som till följd av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen eller direkt tillämpliga EG-bestämmelser har rätt att förvärva varor eller tjänster utan mervärdesskatt eller punktskatt, har på ansökan rätt till återbetalning av den skatt som hänförs till sådana förvärv. Detta gäller dock endast om skatten inte kan återbetalas enligt annan författningsbestämmelse.

Regeringen meddelar föreskrifter om förfarandet vid återbetalning enligt första stycket.

22 kap.

1 e §

Beslut i fråga om återbetalning enligt 18 kap. 4 b § överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

4 §

Ett överklagande skall ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet, om det gäller

1. preliminär taxering,
2. sättet att ta ut preliminär skatt,
3. debitering eller ändring av preliminär skatt,
4. verkställande av skatteavdrag,
5. anstånd med redovisning eller inbetalning av skatt,
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, *eller*
6. kostnadsavdrag vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,

7. särskild redovisning av
arbetsgivaravgifter enligt 10 kap.
12 §.

7. särskild redovisning av
arbetsgivaravgifter enligt 10 kap.
12 §, *eller*

8. återbetalning enligt 18 kap.
4 b §.

Bilaga 2

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2005.

Förteckning över remissinstanser beträffande promemorian Mervärdesskatt vid omsättning av gas och el, m.m.

Bilaga 3

Efter remiss har yttrande över promemorian lämnats av Kammarrätten i Sundsvall, Länsrätten i Dalarnas län, Domstolsverket, Försvarmakten, Försvarets materielverk, Tullverket, Skatteverket, Konsumentverket, Affärsverket Svenska Kraftnät, Energimyndigheten, Svensk Energi, SABO, Fastighetsägarna Sverige, Villaägarnas Riksförbund, Svenskt Näringsliv, Svenska Kommunförbundet, Landstingsförbundet och Vattenfall AB.

Tullverket har även bifogat ett yttrande från Statistiska Centralbyrån.

HSB Riksförbund ek. för., Företagarna och Företagarförbundet har beretts tillfälle att avge yttrande, men förklarat sig avstå från att göra det.

Svenska Gasföreningen, Oberoende Elhandlare, Nord Pool Spot Sverige och Hyresgästföreningen (Riksförbundet), har beretts tillfälle att avge yttrande men har inte gjort det.

