

Lagrådsremiss

Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 augusti 2009

Anders Borg

Eva Posjnov
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas ett antal förslag på mervärdesskatteområdet. Dessa innebär att nya regler införs i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483).

Lagrådsremissen innehåller förslag till nya omsättningslandsregler för tjänster. Reglerna bygger på ett nytt EG-direktiv och är en anpassning till att allt fler tjänster tillhandahålls på distans. De innebär även en modernisering och förenkling av regelverket.

Två nya huvudregler för omsättningsland föreslås. Den ena gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare. Huvudregeln är att tjänsterna ska anses omsatta i det land där köparen är etablerad. Skatten ska i dessa fall redovisas och betalas av köparen, så kallad omvänd skattskyldighet. Den andra gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare och i huvudsak privatpersoner. Dessa tjänster ska som huvudregel anses tillhandahållna i det land där näringsidkaren (säljaren) är etablerad.

Det finns olika undantag från de föreslagna huvudreglerna. Omsättningslandet avgörs i dessa fall av andra faktorer. Undantagen avser bl.a. fastighetstjänster, olika typer av transporttjänster, kulturella och liknande tjänster samt korttidsuthyrning av transportmedel.

De föreslagna omsättningslandsreglerna föranleder ändringar i regelverket för kontrollen av EG-handeln. Detta föreslås kompletteras med en skyldighet för den som säljer tjänster till näringsidkare i ett annat EG-land att ta upp försäljningen i en periodiska sammanställning.

Lagrådsremissen innehåller vidare förslag till ett elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt i vissa fall. I denna del medför de nya reglerna ytterligare effektiviseringar och förenklingar. De innebär

dessutom att modern teknik ska användas. Även dessa regler bygger på ett nytt EG-direktiv. De föreslagna reglerna avser förfarandet för dels andra än svenska EG-företagares ansökningar om återbetalning hos Skatteverket, dels svenska företagares ansökningar om återbetalning hos andra EG-länders myndigheter. Ansökningar riktade till andra EG-länder ska i fortsättningen lämnas till Skatteverket via en elektronisk kontaktpunkt, i stället för som i dag genom att pappersansökningar postas till respektive land.

Regler föreslås bl.a. avseende vem som ska använda det elektroniska återbetalningsförfarandet, vilka uppgifter som ska lämnas i en ansökan och när den senast ska komma in till Skatteverket. Det föreslås även regler om verkets underrättelseskyldighet, rätt att begära uppgifter och senaste tidpunkt för verkets beslut i fråga om en ansökan om återbetalning. Härtil kommer regler om tidpunkterna för utbetalning och när ränta börjar utgå samt överklagande och omprövning av beslut.

I lagrådsremissen föreslås ytterligare nya regler om periodisk sammanställning. Dessa regler är ett led i bekämpandet av skatteundandragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner och bygger på ett nytt EG-direktiv. En periodisk sammanställning ska som huvudregel göras för varje kalendermånad i fråga om uppgifter om varor och för varje kalenderkvartal vad avser uppgifter om tjänster. Systemet innehåller lättnader för mindre företag. Dessa får efter Skatteverkets beslut göra sammanställningen avseende uppgifter om varor varje kalenderkvartal i stället för månadsvis. Detta gäller om det sammanlagda värdet av de gränsöverskridande omsättningarna, förvärven och överföringarna av varor inte överstiger 1 000 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det innevarande kvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen. Vidare föreslås att en periodisk sammanställning ska få lämnas genom elektronisk filöverföring.

I lagrådsremissen föreslås slutligen vissa följdändringar i reglerna om omvänd skattskyldighet i byggsektorn.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och i ett fåtal fall den 1 januari 2011, den 1 januari 2012 respektive den 1 januari 2013. De regler som rör det nya elektroniska förfarandet föreslås tillämpas på ansökningar om återbetalning som lämnas in efter den 31 december 2009.

Innehållsförteckning

1	Beslut	8
2	Lagtext	9
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	9
2.2	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	48
2.3	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	50
2.4	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	52
2.5	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	58
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.	59
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg	60
3	Ärendet och dess beredning	61
4	Bakgrund	63
5	Gällande rätt	67
5.1	EG-rätt	67
5.1.1	Mervärdesskattedirektivet	67
5.1.2	Det åttonde direktivet	71
5.1.3	Det trettonde direktivet	72
5.1.4	Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete	72
5.2	Svensk rätt	72
5.2.1	Beskattningslandsregler för tjänster	72
5.2.2	Periodisk sammanställning	73
5.2.3	Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare	73
6	Förslag till nya regler om omsättningsland för tjänster	75
6.1	Ny struktur på 5 kap. mervärdesskattelagen m.m.	75
6.2	Begreppet beskattningsbar person	77
6.3	Begreppet etablerad m.m.	78
6.3.1	Följdändring i regelverket om mervärdesskattegrupper	79
6.3.2	Etablerad	79
6.3.3	Säte	79
6.3.4	Fast etableringsställe	80
6.3.5	Bosatt	81
6.3.6	Stadigvarande vistelse	81
6.4	Vilken etablering tillhandahålls en tjänst?	82
6.4.1	Inledning	82
6.4.2	Flera etableringar	83
6.4.3	Globala kontrakt	84

6.5	Skattskyldighet vid gränsöverskridande omsättning av tjänster	84
6.5.1	Förvärvaren skattskyldig vid omsättning till näringsidkare	84
6.5.2	Med utländsk företagare i visst fall likställd näringsidkare	86
6.6	Näringsidkare vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna för tjänster	88
6.7	Huvudregler	90
6.7.1	Omsättning till näringsidkare	90
6.7.2	Omsättning till någon som inte är näringsidkare	93
6.8	Undantag från huvudreglerna	94
6.8.1	Inledning	94
6.8.2	Förmedlingstjänster	95
6.8.3	Fastighetstjänster	97
6.8.4	Transporttjänster	99
6.8.5	Gemenskapsinterna varutransporttjänster	102
6.8.6	Kulturella och liknande tjänster	103
6.8.7	Transportanknutna tjänster samt värdering av och arbeten på lös egendom	104
6.8.8	Restaurang- och cateringtjänster	105
6.8.9	Restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg	109
6.8.10	Korttidsuthyrning av transportmedel	111
6.8.11	Övriga tjänster	114
6.8.12	Varutransporttjänster i samband med export och import m.m.	116
6.8.13	Följdändringar i reglerna för vinstmarginalbeskattning av resebyråer	118
6.8.14	Vissa tjänster som uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG	118
6.9	Registrering och periodisk sammanställning	119
6.10	Ändringar i 5 kap. mervärdesskattelagen ikraftträdande år 2011	121
6.11	Ändringar i 5 kap. mervärdesskattelagen ikraftträdande år 2013	123
6.11.1	Inledning	123
6.11.2	Långtidsuthyrning av transportmedel	124
6.11.3	Långtidsuthyrning av fritidsbåt	125
6.12	Ändringar i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete	125
7	Förslag till ändrade regler för periodiska sammanställning m.m.	127
7.1	Förbättrad kontroll vid gränsöverskridande omsättningar inom EG	127
7.2	Huvudregler för vilken rapporteringsperiod en periodisk sammanställning ska avse	127
7.3	Rapporteringsperioden för varor styr när uppgifter ska lämnas om både varor och tjänster	128

7.4	Kvartalsrapportering för små företag	129
7.5	Återgång till månadsrapportering för varor.....	131
7.6	Månadsrapportering på grund av särskilda skäl m.m. ...	132
7.7	Tidpunkten för när en ny rapporteringsperiod börjar gälla	133
7.8	Konsekvenser vid övergång till månadsrapportering	133
7.9	Elektronisk filöverföring	134
7.10	Tidpunkten för den periodiska sammanställningens inlämnande	135
7.11	Redovisningsskyldighetens inträde vid omsättning av tjänster som ska tas upp i periodisk sammanställning	137
7.12	Tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid omsättning av tjänster som tillhandahålls kontinuerligt	138
7.13	Sänkt tröskelvärde för kvartalsrapportering av uppgifter om varor år 2012.....	139
8	Förslag till elektroniskt förfarande vid återbetalning av mervärdesskatt	140
8.1	Utgångspunkter	140
8.2	Elektroniskt förfarande.....	141
8.3	Avdrags- eller återbetalningsrätt för utländska företagare i vissa fall?.....	144
8.4	Förhållandet mellan artiklarna 192 a samt 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet.....	145
8.5	Begreppet etablerad i återbetalningsreglerna.....	146
8.6	Rätt till återbetalning för med utländska företagare likställda näringsidkare.....	146
8.7	Förtydliganden av återbetalningsrätten i 10 kap. mervärdesskattelagen	147
8.8	Utländsk företagares rätt till återbetalning vid blandad verksamhet i etableringslandet.....	147
8.9	Återbetalning och belopp som inte utgör mervärdesskatt i lagens mening.....	148
8.10	Återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder	149
8.10.1	Tillämpningsområdet för det nya elektroniska förfarandet – huvudregeln	149
8.10.2	Elektroniskt förfarande trots omsättning i Sverige.....	152
8.10.3	Sökandens uppgiftsskyldighet	154
8.10.4	Ytterligare uppgifter som ska lämnas med en ansökan om återbetalning	157
8.10.5	Transaktioner som en ansökan om återbetalning ska avse	158
8.10.6	Återbetalningsperioden.....	159
8.10.7	Minimibeloppet för en återbetalningsansökan.....	160
8.10.8	Senaste ansöknings tidpunkt.....	160
8.10.9	Skatteverkets underrättelseskyldighet	161

8.10.10	Skatteverkets rätt att begära uppgifter.....	162
8.10.11	Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut – huvudregeln.....	163
8.10.12	Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut när verket har begärt ytterligare uppgifter.....	164
8.10.13	Motivering av och underrättelse om avslagsbeslut	165
8.10.14	Korrigerig av återbetalat belopp.....	166
8.10.15	Skatteverkets beslut efter sökandens korrigeringar av återbetalade belopp.....	167
8.10.16	Återkrav och avräkning m.m.....	167
8.10.17	Utfbetalning av beviljat belopp	169
8.10.18	Ränta	170
8.11	Återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.....	172
8.11.1	Fortsatt gemensamma förfaranderegler för utländska företagare?	172
8.11.2	Förfarandereglernas tillämpningsområde m.m.	173
8.11.3	Återbetalningsperioden	174
8.11.4	Minimibeloppen för en återbetalningsansökan blir en förfaranderegler samt nya sådana belopp införs	174
8.11.5	Ansökan	175
8.11.6	Hanteringen av en ofullständig ansökan	177
8.11.7	Senaste ansökningstidpunkt	177
8.11.8	Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut.....	178
8.11.9	Återkrav och avräkning.....	179
8.11.10	Ränta och företrädaransvar vid felaktiga återbetalningar.....	180
8.12	Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster	181
8.13	Återbetalningsansökningar riktade till ett annat EG- land från näringsidkare som är etablerade i Sverige	181
8.13.1	Inledning	181
8.13.2	Elektroniskt återbetalningsförfarande för näringsidkare som är etablerade i Sverige.....	182
8.13.3	Senaste ansökningstidpunkt, när en ansökan ska anses ingiven och Skatteverkets underrättelseskyldighet	182
8.13.4	Avvisningsbeslut.....	183
8.14	Återbetalning i övriga fall	184
8.14.1	Förfarandereglernas tillämpningsområde m.m.	184
8.14.2	Ansökan om återbetalning av ingående skatt i skatte- eller självdeklaration	185
8.15	Överklagande och omprövning m.m.	186
8.16	Indrivning och verkställighet	189
8.17	Skattetillägg	191
8.18	Registrering	192

9	Omvänd skattskyldighet i byggsektorn – vissa följdändringar	193
10	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	195
11	Statsfinansiella och andra effekter	197
12	Författningskommentar.....	202
12.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	202
12.2	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	222
12.3	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	222
12.4	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	223
12.5	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	227
12.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.....	227
12.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg	228
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning	229
Bilaga 2	Lagförslaget i promemorian Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning.....	231
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning.....	275

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 mervärdesskattelagen (1994:200),
3. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
4. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
5. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
6. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. och
7. lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

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 5 kap. 5–8 §§ och 19 kap. 9 § ska upphöra att gälla,

dels att de två rubrikerna närmast före 5 kap. 9 § samt rubrikerna närmast före 5 kap. 11 § samt 19 kap. 5, 9, 10 och 11 §§ ska utgå,

dels att nuvarande 5 kap. 4, 9 och 11 §§, 10 kap. 4 § samt 19 kap. 1–8 och 10–15 §§ ska betecknas 5 kap. 8, 3 a och 19 §§, 19 kap. 24 § samt 19 kap. 22, 23, 25 och 26 §§, 20 kap. 3 och 4 §§ samt 19 kap. 28–30 och 34–38 §§,

dels att nya 5 kap. 8 och 19 §§, 19 kap. 22, 23–26, 28–30 och 34–36 §§ samt 20 kap. 3 och 4 §§ ska ha följande lydelse,

dels att 1 kap. 2, 2 d, 3 och 14 §§, 2 kap. 7 och 8 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 3 och 30 d §§, 4 kap. 2 §, 5 kap. 1 och 2 b §§, 6 a kap. 2 §, 8 kap. 9 §, 8 a kap. 11 och 12 §§, 9 kap. 10 §, 9 a kap. 17 §, 9 b kap. 3 och 4 §§, 10 kap. 1, 4 a och 13 §§, 11 kap. 2 §, 20 kap. 1 §, rubrikerna närmast före 10 kap. 13 § och 19 kap. 1 § samt rubriken till 20 kap. ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas 46 nya paragrafer, 1 kap. 5 a §, 5 kap. 4–7 och 9–18 §§, 10 kap. 11 f, 13 a och 13 b §§, 13 kap. 8 c §, 19 kap. 1–21, 27 och 31–33 §§ och 20 kap. 2, 5 och 6 §§, samt närmast före 5 kap. 4, 5 och 7 §§, 19 kap. 9, 13, 15, 19, 22, 27, 28, 30, 31 och 34 §§ och 20 kap. 1, 2, 5 och 6 §§ nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen närmast före den nya 5 kap. 3 a § ska införas en ny rubrik som ska lyda ”Undantag från 2, 2 a, 2 b eller 3 §”.

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2009/69/EG (EUT L 175, 4.7.2009, s. 12, Celex 32009L0069). Jfr även rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 20.2.2008, s. 23, Celex 32008L0009).

² Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av

5 kap. 6 § 2002:1004

5 kap. 6 a § 2003:220

5 kap. 6 b § 2003:220

5 kap. 7 § 2004:1155

5 kap. 7 a § 2002:1004

5 kap. 8 § 2001:971.

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 c: 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 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 ska 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 omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för *annan* omsättning som anges i 1 § första stycket 1 *än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b* i denna paragraf, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 § 1

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare *eller en juridisk person som inte är näringsidkare men 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 §§, om den som omsätter varan är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 *av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i*

³ Senaste lydelse 2007:1376.

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 §,

4 b i denna paragraf eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, 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 §,

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 ska 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.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

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 gemenskapen⁴.

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

⁴ EGT L 302, 19.10.1992, s. 1 (Celex 31992R2913).

2 d §⁵

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske företagarens skattskyldighet *skall* därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske företagarens skattskyldighet *ska* därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

3 §⁶

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a–4 §§.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 § vid omsättning inträder när varan har levererats eller tjänsten har tillhandahållits eller när varan eller tjänsten har tagits i anspråk genom uttag, om inte annat följer av andra stycket eller 3 a, 3 b, 4 eller 5 a §.

Om den som omsätter varan eller tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd vara eller tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter varan eller tjänsten till godo.

Med leverans av en vara förstås att varan avlämnas eller att den sänds till en köpare mot postförskott eller efterkrav.

5 a §

Vid förvärv av tjänster som avses i 1 kap. 2 § första stycket 2 inträder skattskyldigheten den 31 december varje år, om

1. tjänsterna tillhandahålls kontinuerligt under en tidsperiod som överstiger ett år, och

2. tillhandahållandet inte ger upphov till avräkningar eller be-

⁵ Senaste lydelse 2006:1031.

⁶ Senaste lydelse 2007:1376.

talningar under tidsperioden.

Första stycket gäller inte om tillhandahållandet av tjänsterna har upphört.

14 §

Med beskattningsår förstås beskattningsår enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Om skatt enligt denna lag hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt inkomstskattelagen, förstås med beskattningsår:

1. kalenderåret, eller
2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078).

I ärenden om återbetalning av ingående skatt till sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 § första och andra styckena förstås dock med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller.

2 kap.

7 §⁷

Med uttag av tjänst förstås även att en skattskyldig i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om han både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detsamma gäller i fråga om tjänster som den skattskyldige utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

Första stycket gäller

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster.

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

⁷ Senaste lydelse 2007:1376.

8 §⁸

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6. a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §.

⁸ Senaste lydelse 2008:1344.

2 a kap.

7 §⁹

En vara *skall* anses förvärvad enligt 2 § 3, om En vara *ska* 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 En vara *ska* 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 §,

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

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, *ska* 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. 3 a § eller i 3 kap. 30 a §,

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

⁹ Senaste lydelse 2004:1155.

3 kap.

3 §¹⁰

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och
12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skatt-

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, *11 e* eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skatt-

¹⁰ Senaste lydelse 2007:1376.

skyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättsinnehavarens upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehåses med bostadsrätt, och

3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

30 d §

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

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska företagare om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 13–13 b §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

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

4 kap.

2 §

Även om en arbetsgivares verksamhet i övrigt inte medför vare sig skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§, räknas till yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet sådana *serveringstjänster* som består av tillhandahållande av kost åt personalen, om marknadsvärdet av tjänsterna för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Även om en arbetsgivares verksamhet i övrigt inte medför vare sig skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§, räknas till yrkesmässig verksamhet som medför skattskyldighet sådana *restaurang- eller cateringtjänster* som består av tillhandahållande av kost åt personalen, om marknadsvärdet av tjänsterna för beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

5 kap.

1 §

I 2–8 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning *skall* anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 9 och 11 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–8 §§ anses som en omsättning inom landet ändå *skall* anses som en omsättning utomlands.

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

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

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

2 b §

En vara som omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under del av en *passagerartransport mellan EG-länder, skall* anses omsatt i Sverige om *avreseorten* är belägen i Sverige.

Med del av en *passagerartransport mellan EG-länder* avses den del av *passagerartransporten* som utan uppehåll utanför EG utförs mellan *avreseorten* och ankomstorten.

Med *avreseorten* avses den första orten för påstigning av passagerare inom EG. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EG.

Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EG *i fråga om* passagerare som *steg* på inom EG. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EG.

För en resa tur och retur gäller att återresan *skall* anses som en fristående transport.

En vara som omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under *den* del av en *persontransport som genomförs inom EG, ska* anses omsatt i Sverige om *avgångsorten* är belägen i Sverige.

Med del av en *persontransport som genomförs inom EG* avses den del av *en persontransport* som utan uppehåll utanför EG utförs mellan *avgångsorten* och ankomstorten.

Med avgångsorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EG. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EG.

Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EG *för* passagerare som *stigit* på inom EG. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EG.

För en resa tur och retur gäller att återresan *ska* anses som en fristående transport.

Näringsidkare

4 §

Vid tillämpningen av 5–19 §§ ska en

1. näringsidkare som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 eller 7 §, anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärvar,

2. juridisk person som inte är näringsidkare men som är registrerad till mervärdesskatt, anses vara en näringsidkare.

Huvudregler

5 §

En tjänst som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om näringsidkaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Om näringsidkaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om näringsidkaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands.

6 §

En tjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här i landet från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett

sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.

Undantag från huvudreglerna

7 §

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om

1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och

2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag.

4 §

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

Förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet skall anses som en tjänst som avser fastigheten.

8 §

En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

9 §

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

Första stycket gäller inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare.

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

10 §

En gemenskapsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med gemenskapsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorten är belägna i två olika EG-länder.

Med avgångsorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

11 §

Tjänster i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller en aktivitet som är

1. kulturell,
2. konstnärlig,
3. idrottslig,
4. vetenskaplig,
5. pedagogisk,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

12 §

Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare, är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige. Detsamma gäller tjänster i form av värde-

ring av eller arbeten på en vara som är lös egendom.

13 §

En restaurang- eller catering-tjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige och inte annat följer av 1 § tredje stycket eller 14 §.

14 §

En restaurang- eller catering-tjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EG är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Vid tillämpningen av första stycket gäller vad som föreskrivs i 2 b § andra till femte styckena.

15 §

En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige.

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst

1. 30 dagar, eller

2. 90 dagar, när det gäller fartyg.

16 §

Tjänster som anges i 18 § och som tillhandahålls från ett land utanför EG och som förvärvas av någon som inte är en näringsidkare, är omsatta inom landet om tjänsterna

1. förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i 18 § 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

2. förvärvas av någon 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 18 § 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

17 §

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

18 §

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

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

2. reklam- och annonseringstjänster,

3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,

4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,

5. tillhandahållande av information,

6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

7. tillhandahållande av arbetskraft,

8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,

10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller

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

11. radio- och televisionssändningar,

12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av

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

b) programvara och uppdatering av denna,

c) bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,

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

e) distansundervisning,

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

11 §

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–8 §§ anses som omsättning utomlands då det är fråga om:

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

2 a. lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till ett

19 §¹¹

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

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

¹¹ Senaste lydelse av tidigare 5 kap. 11 § 2002:1004.

land utanför EG,

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

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

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EG antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 9 §.

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

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

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

6 a kap.

2 §

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå

1. näringsidkare som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 §, och

2. näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla näringsidkare som avses i punkt 1 varor eller tjänster, eller

3. näringsidkare som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige.

Näringsidkare som avses i första stycket 1 och 2 får inte ingå i fler än en mervärdesskattegrupp.

I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta etableringsställe i Sverige.

8 kap.

9 §

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,
2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 9 § tredje stycket, eller
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket, eller
4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

I 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt.

8 a kap.

11 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, *skall* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

När en näringsidkare inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en näringsidkare utträder ur en sådan grupp övertar näringsidkarens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till näringsidkarens investeringsvaror.

12 §¹²

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § *skall* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § *ska* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat

¹² Senaste lydelse 2003:1134.

om att överlåtaren *skall* jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka *skall* överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren *skall* fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

1. om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i sådan handling som avses i 15 §, eller

2. om överlåtaren inte lämnat uppgift om handling som avses i 16 §.

avtal om att överlåtaren *ska* jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka *ska* överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren *ska* fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlåtitt den

9 kap.

10 §

Jämkning *skall* ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §. Jämkning *skall* dock inte ske om

1. den frivilliga skattskyldigheten

2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Jämkning *ska* ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §. Jämkning *ska* dock inte ske om

upphör enligt 6 § första stycket 2,

2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

9 a kap.

17 §

Att en omsättning av en vara i vissa fall anses som en omsättning utomlands föreskrivs i 5 kap. 9 §.

Att en omsättning av en vara i vissa fall anses som en omsättning utomlands föreskrivs i 5 kap. 3 a §.

9 b kap.

3 §

Omsättning av resetjänsten medför inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§.

Omsättning av resetjänsten medför inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§.

4 §¹³

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

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

En resetjänst är omsatt inom landet om resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här från vilket tillhandahållandet görs, om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

10 kap.

1 §¹⁴

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

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen, i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och
3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.

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

Rätten till återbetalning enligt första och andra styckena gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i

¹³ Senaste lydelse 2002:1004.

¹⁴ Senaste lydelse 2006:1031.

avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §.

4 a §¹⁵

Den som redovisar mervärdes- skatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för elektroniska tjän- ster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG- land har på ansökan rätt till åter- betalning av ingående skatt av- seende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige, *om inte annat följer av tredje stycket.*

Vad som föreskrivs i 3 och 4 §§ gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

Rätten till återbetalning enligt första stycket gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 15 eller 16 §.

Den som redovisar mervärdes- skatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för elektroniska tjän- ster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG- land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt av- seende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige.

Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

11 f §

En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller im- port som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 eller 4 c.

¹⁵ Senaste lydelse 2003:220.

13 §¹⁶

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

Rätten till återbetalning enligt 1–3, 4 a, 9 och 11–12 §§ omfattar *endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill enligt denna lag om verksamheten hade medfört skattskyldighet och, i fall som avses i 9 §, omsättning hade förekommit.*

13 a §

Om en utländsk företagare som omfattas av 19 kap. 1 § utför både transaktioner som medför och inte medför rätt till avdrag av ingående skatt i EG-landet där denne är etablerad, omfattar rätten till återbetalning enligt 10 kap. 1, 11 eller 12 § enbart sådan skatt som hänför sig till transaktionerna som medför avdragsrätt i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt¹⁷ i etableringslandet.

13 b §

En utländsk företagares rätt till återbetalning enligt detta kapitel gäller inte belopp som betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling

1. utan att vara sådan skatt enligt denna lag,

2. om beloppet hänför sig till en omsättning av varor som enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 eller 2 eller andra eller fjärde stycket är undantagen från skatteplikt, eller

3. om beloppet hänför sig till en omsättning utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3.

¹⁶ Senaste lydelse 2002:1004.

¹⁷ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

11 kap.

2 §¹⁸

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a §. Sådan skyldighet föreligger inte heller för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § första stycket.

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a §. Sådan skyldighet föreligger inte heller för personbefordran som avses i 5 kap. 9 § första stycket när tjänsten anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket.

13 kap.

8 c §

Omsättning av tjänster som omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 10 kap. 33 § första stycket 2 skattebetalningslagen (1997:483) ska redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldighet för motsvarande omsättning inom landet inträder enligt 1 kap. 3 och 5 a §§

19 kap.

Återbetalning till utländska företagare

Återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder

1 §

För att få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land, och som inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden enligt 6 §, ansöka om detta hos Skatteverket via den elektroniska portal som inrättats härför av det EG-land som företagaren är etablerad i.

Trots vad som sägs i första stycket om omsättning i Sverige får företagaren under återbetal-

¹⁸ Senaste lydelse 2003:1134.

ningsperioden inom landet ha omsatt

1. transporttjänster eller stöd-tjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 4, 30 a § tredje stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §, eller

2. varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c.

En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och som är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4, 5 eller 5 a skattebetalningslagen (1997:483), ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

2 §

En ansökan om återbetalning ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,

2. en beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats,

3. uppgift om vilken återbetalningsperiod den avser,

4. en förklaring från sökanden att denne under återbetalningsperioden inom landet inte har omsatt några andra varor eller tjänster än sådana som anges i 1 § andra stycket, och

5. för varje faktura eller importdokument uppgift om

a) beskattningsunderlaget och mervärdesskattebeloppet,

b) den ingående skatt för vilken rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 1–3, 11, 12 och 13–13 b §§ uttryckt i svenska kronor, och

c) den avdragsgilla andel som beräknats i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i rådets

direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i EG-landet där sökanden är etablerad, om sökanden utför transaktioner som medför respektive inte medför rätt till avdrag av ingående skatt. Den avdragsgilla andelen ska uttryckas som ett procenttal.

I ansökan ska de förvärvade varornas och tjänsternas art för varje faktura eller importdokument beskrivas med koder.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om de identifikationsuppgifter och koder som anges i första och andra styckena. Detsamma gäller vilka språk som får användas av sökanden i en återbetalningsansökan eller när uppgifter lämnas enligt 10 och 11 §§.

3 §

En ansökan om återbetalning ska avse

1. köp av varor eller tjänster

a) som fakturerats under återbetalningsperioden, om redovisningsskyldigheten för skatten inträtt före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller

b) för vilka redovisningsskyldigheten inträtt under återbetalningsperioden, om köpen har fakturerats innan redovisningsskyldigheten har inträtt, eller

2. import av varor under återbetalningsperioden.

Utöver de transaktioner som anges i första stycket får ansökan även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

4 §

Sökanden ska på elektronisk väg lämna ytterligare uppgifter avseende var och en av de koder som följer av 2 § och används för att beskriva varornas eller tjänsternas art, i den utsträckning sådana uppgifter behövs på grund av

1. begränsningar av avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §, eller

2. vad som föreskrivs i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

5 §

Sökanden ska lämna en redogörelse för sin affärsverksamhet med hjälp av de harmoniserade koder som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92¹⁹.

6 §

En ansökan om återbetalning ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

7 §

Om en ansökan om återbetalning avser en återbetalningsperiod som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor.

Avser ansökan perioden ett

¹⁹ EUT L 264, 15.10.2003, s. 1 (Celex 32003R1798).

kalenderår eller återstoden av det, ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

8 §

En ansökan om återbetalning ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EG-land där den utländska företagaren är etablerad.

En ansökan ska anses ha kommit in till den behöriga myndigheten endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som följer av 2, 4 och 5 §§.

Skatteverkets underrättelseskyldighet och rätt att begära uppgifter m.m.

9 §

Skatteverket ska på elektronisk väg och utan dröjsmål underrätta sökanden om vilket datum en ansökan om återbetalning kom in till verket.

10 §

Om Skatteverket anser att det inte har alla relevanta uppgifter som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av en ansökan om återbetalning, får verket inom den period som anges i 13 § på elektronisk väg begära ytterligare uppgifter från

1. sökanden,
2. den behöriga myndigheten i det EG-land där sökanden är etablerad, eller
3. någon annan.

Om Skatteverket begär ytterligare uppgifter från någon annan än sökanden eller den behöriga myndigheten, får begäran göras på elektronisk väg endast om mottagaren har tillgång till sådana medel.

Skatteverket får begära komplet-

terande ytterligare uppgifter.

11 §

Skatteverket får enligt vad som anges i 10 § begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om verket hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran.

12 §

Uppgifter som Skatteverket har begärt enligt 10 eller 11 § ska komma in till verket senast en månad från den dag mottagaren fick begäran.

Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut

13 §

Skatteverket ska meddela sökanden sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast fyra månader från den dag den kom in till verket.

14 §

Om Skatteverket begär ytterligare uppgifter enligt 10 §, ska beslutet avseende en ansökan om återbetalning meddelas sökanden senast två månader från den dag

1. uppgifterna kom in till verket, eller

2. tidsfristen som anges i 12 § har löpt ut, om begäran inte har besvarats.

Skatteverket har dock alltid sex månader på sig att slutligt avgöra ärendet, räknat från den dag ansökan kom in till verket.

Om Skatteverket har begärt kompletterande ytterligare uppgifter, ska ett slutligt beslut avseende ansökan meddelas sökanden inom åtta månader från det att den kom in till verket.

Korrigerings och återkrav av återbetalt belopp m.m.

15 §

Sökanden ska korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats, om den avdragsgilla andelen av den ingående skatten har justerats i enlighet med tillämpningen av artikel 175 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i EG-landet där sökanden är etablerad, efter det att en ansökan om återbetalning gavs in.

Korrigeringen ska göras senast under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden

1. i en ansökan om återbetalning, eller

2. genom inlämnande av en särskild anmälan via den elektroniska portal som inrättats av det EG-land där sökanden är etablerad, om sökanden inte ger in någon återbetalningsansökan under det kalenderåret.

16 §

Om ett belopp har korrigerats enligt 15 §, ska Skatteverket

1. besluta att öka eller minska det belopp som ska återbetalas enligt ett beslut avseende en ansökan om återbetalning, eller

2. i andra fall än 1, besluta

a) att återbetala det belopp som sökanden har att fordra, eller

b) att sökanden ska betala tillbaka vad som betalats ut för mycket.

Ett beslut enligt första stycket 2 b får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

17 §

Om en återbetalning har erhållits på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket be-

sluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket. Sökanden ska betala beloppet senast 30 dagar efter dagen när verket meddelade sökanden sitt beslut.

Ett belopp som den sökande ska betala tillbaka och obetalda skattetillägg får räknas av mot ingående skatt som denne har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut enligt första eller andra stycket får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

18 §

Åtgärder för att återkräva ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalades ut.

Tidpunkterna för utbetalning och när ränta börjar utgå samt platsen för utbetalning

19 §

Om Skatteverket bifaller en ansökan om återbetalning, ska verket betala ut det beviljade beloppet till sökanden eller den som sökanden anger senast 10 arbetsdagar från den dag som

1. tidsfristen i 13 § löpte ut, eller
2. tidsfristerna i 14 § löpte ut, om ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter har begärts av verket.

Beloppet ska betalas ut i

1. Sverige, eller
2. ett annat EG-land, om sökanden begär det.

Vid utbetalning i ett annat EG-land, ska Skatteverket dra av de bankavgifter som tagits ut för överföringen dit från beloppet som ska betalas ut.

20 §

Sökanden ska tillgodoföras ränta på det beviljade beloppet, om utbetalningen sker efter den senaste tidpunkt som anges i 19 § första stycket.

Om Skatteverket har begärt ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter, ska första stycket endast tillämpas om sökanden har kommit in till verket med uppgifterna i enlighet med 12 §.

21 §

Ränta ska beräknas från och med dagen efter den i 19 § första stycket angivna senaste dagen för utbetalning till den dag utbetalningen faktiskt görs.

Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483).

Återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land

Ansökan

1 §

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska företagare som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

22 §²⁰

För att få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ska en utländsk företagare som inte är etablerad i något EG-land ansöka om detta hos Skatteverket.

En utländsk företagare som inte är etablerad i något EG-land och som är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

²⁰ Senaste lydelse av den tidigare 19 kap. 1 § 2007:1376.

2 §

En ansökan om återbetalning *skall* avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

10 kap. 4 §

Om en ansökan avser *ett helt* kalenderår *eller återstoden av det har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om* beloppet *uppgår till* minst 250 kronor.

I annat fall *har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om* beloppet *uppgår till* minst 2000 kronor.

3 §

Ansökan *skall* göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv *skall* till ansökan fogas

1. faktura,
2. intyg om att *sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt*, och
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till *den myndighet som avses i 1 §*.

Avser den ingående skatten import *skall* till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

23 §

En ansökan om återbetalning *enligt 22 § ska* avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

24 §

Om en ansökan *enligt 22 § avser en återbetalningsperiod som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara* minst 4 000 kronor.

Avser ansökan perioden ett kalenderår eller återstoden av det, ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

25 §²¹

Ansökan *enligt 22 § ska* göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv *ska* till ansökan fogas

1. faktura *i original*,
2. intyg om att *sökanden är näringsidkare*, och

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till *Skatteverket*.

Avser den ingående skatten import *ska* till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Ansökan ska vara undertecknad av sökanden eller ett av denne befullmäktigat ombud.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får

²¹ Senaste lydelse av den tidigare 19 kap. 3 § 2003:1134.

meddela föreskrifter om de närmare krav som ställs på det intyg som avses i första stycket 2.

4 §

En ansökan *skall* ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

26 §

En ansökan *enligt* 22 § ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut

27 §

Skatteverket ska fatta sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning enligt 22 § senast sex månader från den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket.

Återkrav och avräkning m.m.

7 §

Om ingående skatt har återbetalats med ett för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbi-seende, får Skatteverket besluta att den sökande skall betala tillbaka vad han fått för mycket.

Ett belopp som den sökande enligt beslut *skall* betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. *Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft.*

28 §²²

Om en återbetalning efter en ansökan enligt 22 § har erhållits på ett bedrägligt och annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket. Sökanden ska betala beloppet senast 30 dagar efter dagen när verket fattade sitt beslut.

Ett belopp som den sökande enligt beslut *ska* betala tillbaka och obetalda skattetillägg får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut enligt första eller andra stycket får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

²² Senaste lydelse av den tidigare 19 kap. 7 § 2003:659.

8 §

Åtgärder för att *ta ut* ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut.

10 §

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § *skall* ansöka om detta hos Skatteverket.

Vad som föreskrivs i 2–9 §§, utom 3 § andra stycket 2, gäller också för återbetalning enligt första stycket.

29 §

Åtgärder *enligt 28 §* för att *återkräva* ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut.

Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster

30 §²³

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § *ska* ansöka om detta hos Skatteverket.

Vad som föreskrivs i 23–26, 28 och 29 §§, utom 25 § andra stycket 2, *samt i 20 kap. 5 §*, gäller också för återbetalning enligt första stycket.

Återbetalningsansökningar riktade till andra EG-länder från näringsidkare som är etablerade i Sverige

31 §

För att få återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EG-land i *enlighet med det landets tillämpning av rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat²⁴*, ska en näringsidkare som är etablerad i Sverige, men inte i det återbetalande landet, rikta en ansökan om återbetalning till det landet.

Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket via den elektroniska

²³ Senaste lydelse **av den tidigare 19 kap. 10 §** 2003:659.

²⁴ EUT L 44, 20.2.2008 s. 23 (Celex 32008L0009).

portal som inrättats för detta.

32 §

En ansökan enligt 31 § ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

En ansökan ska anses ha kommit in endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt tillämpningen av artiklarna 8, 9 och 11 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, i det EG-land som ansökan riktas till.

Skatteverket ska utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om vilket datum ansökan kom in till verket.

33 §

Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ansökan till det EG-land som ansökan riktats till, om sökanden under återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare för sådan omsättning som anges i 1 kap. 1 § första stycket 1 eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 c, 11 d, 11 e eller 12 §.

Skatteverket ska på elektronisk väg underrätta sökanden om ett beslut enligt första stycket.

Återbetalning i övriga fall

11 §

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ *skall* ansöka om detta hos Skatteverket.

12 §

En ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ *skall* göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 13 och 21 kap. samt vad som föreskrivs om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 13 §.

13 §

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och som enligt 10 kap. 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) inte *skall* redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, *skall* ändå göra det, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av beslut som

34 §²⁵

Den som *utan att omfattas av 1 §* vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ *ska* ansöka om detta hos Skatteverket enligt 35 och 36 §§.

Första stycket gäller även en utländsk företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§, om denne är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4, 5 eller 5 a skattebetalningslagen (1997:483).

Vad som föreskrivs i 24 § om minsta belopp för en ansökan om återbetalning gäller även för en ansökan enligt första stycket.

35 §

En ansökan enligt 34 § om återbetalning *ska* göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 13 kap. samt vad som föreskrivs om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 36 §.

36 §

Den som enligt 34 § ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och som enligt 10 kap. 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) inte *ska* redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, *ska* ändå göra det, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av beslut som

²⁵ Senaste lydelse av den tidigare 19 kap 11 § 2003:659.

meddelats enligt 10 kap. 9 § *skall* alltid redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration.

20 kap. Överklagande

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483).*

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupp-huvudmannen.

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *skall* ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmänna talan av Skatteverket.

meddelats enligt 10 kap. 9 § *ska* alltid redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration.

20 kap. Överklagande *m.m.*

Överklagande

1 §²⁶

Vid överklagande av beslut enligt denna lag *gäller 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483)*, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *av någon annan än sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 §*

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 5–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 28 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *ska* ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

²⁶ Senaste lydelse 2003:1137.

Omprövning

2 §

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 § eller ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket gäller 21 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

Vad som sägs i första stycket gäller inte omprövningsbeslut enligt 19 kap. 17 och 18 §§.

19 kap. 5 §

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt *skall* på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

3 §

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt *till en utländsk företagare som varken är etablerad i något EG-land eller ansöker om återbetalning i den form som anges i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483)*, ska på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

19 kap 6 §

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

En begäran om omprövning *skall* vara skriftlig. Den *skall* ha kommit in till Skatteverket senast *ett* år efter utgången av det kalenderår som den tidigare *ansöknin-gen* gäller.

4 §²⁷

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas *enligt 3 §* om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

En begäran om omprövning *ska* vara skriftlig. Den *ska* ha kommit in till Skatteverket senast *två* år efter utgången av det kalenderår som den tidigare *ansökan* gäller.

²⁷ Senaste lydelse av den tidigare 19 kap. 6 § 2003:659.

Indrivning och verkställighet

5 §

Skatteverket ska utan dröjsmål överlämna obetalda belopp enligt ett beslut enligt 19 kap. 16 § första stycket 2 b, 17 eller 28 § för indrivning.

Regeringen får meddela föreskrifter om att indrivning inte behövs begäras för beslut som avser ett ringa belopp.

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

Skattetillägg

6 §

Bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. skattebetalningslagen (1997:483) gäller också i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.
 2. Bestämmelserna i 19 och 20 kap. ska tillämpas på ansökningar om återbetalning av ingående skatt som lämnas in efter den 31 december 2009. Äldre bestämmelser gäller för återbetalningsansökningar som lämnas in före detta datum.
 3. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs²⁸ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)²⁹ dels att 5 kap. 11 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 5 kap. 11 a §, av följande lydelse.

Lydelse enligt lagförslag 2.1

Föreslagen lydelse

5 kap.

11 §

Tjänster i samband med en aktivitet som anges i andra stycket, är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Tjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller en aktivitet som är

1. kulturell,
2. konstnärlig,
3. idrottslig,
4. vetenskaplig,
5. pedagogisk,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 a §

En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en näringsidkare är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första stycket gäller evenemang som är

²⁸ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2009/69/EG (EUT L 175, 4.7.2009, s. 12, Celex 32009L0069).

²⁹ Lagen omtryckt 2000:500.

1. kulturella,
 2. konstnärliga,
 3. idrottsliga,
 4. vetenskapliga,
 5. pedagogiska,
 6. av underhållningskaraktär,
- eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs³⁰ att det i mervärdesskattelagen (1994:200)³¹ ska införas två nya paragrafer, 5 kap. 15 a och 15 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

15 a §

En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än som anges i 15 § och förvärvas av någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En uthyrningstjänst enligt första stycket är dock omsatt utomlands, om

1. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren i ett annat EG-land än Sverige, och

2. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EG-landet och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.

15 b §

En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än som anges i 15 § är omsatt inom landet, om

1. den tillhandahålls någon som inte är näringsidkare,

2. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren i Sverige, och

3. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och

³⁰ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2009/69/EG (EUT L 175, 4.7.2009, s. 12, Celex 32009L0069).

³¹ Lagen omtryckt 2000:500.

*tjänsten tillhandahålls från sätet
eller det fasta etableringsstället.*

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Häri genom föreskrivs³² i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 3 kap. 1 §, 10 kap. 33–35 och 36 §§ samt 10 a kap. 1 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 10 kap. 35 a–35 e §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

1 §³³

Skatteverket *skall* registrera

Skatteverket *ska* registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter,

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 första stycket 1 och 2 nämnda lag,

3. den som är grupphuvudman,

4. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ *mervärdesskattelagen*,

4. den som *utan att omfattas av 19 kap 1 § mervärdesskattelagen* har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ *samma lag*,

5. den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,

5 a. en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 2, 4 eller 5,

5 b. en näringsidkare som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EG-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i

³² Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2009/69/EG (EUT L 175, 4.7.2009, s. 12, Celex 32009L0069).

³³ Senaste lydelse 2007:462.

rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt³⁴.

6. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, och

7. den som är skattskyldig enligt

a) lagen (1972:820) om skatt på spel,

b) 4 § första stycket 1 lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,

d) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för

grupplivförsäkring, m.m.,

e) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,

f) 10, 13 eller 15 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1

lagen (1994:1563) om tobaksskatt,

g) 9, 12, 14 eller 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,

h) 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 §, 12 § första stycket 1 eller 14 § eller 11 kap.

5 § första stycket 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi,

i) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,

j) lagen (1999:673) om skatt på avfall,

k) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, eller

l) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

Om skatt *skall* betalas enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § av ett ombud för en generalrepresentation eller av en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare, *skall* ombudet respektive representanten registreras i stället för försäkringsgivaren.

Om skatt *ska* betalas enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § av ett ombud för en generalrepresentation eller av en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare, *ska* ombudet respektive representanten registreras i stället för försäkringsgivaren.

10 kap.

33 §

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

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

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

2. omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt om förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för

³⁴ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

*förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdes-skatt.*³⁵

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

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

34 §³⁶

En periodisk sammanställning *skall* lämnas enligt fastställt formulär.

Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling.

En periodisk sammanställning *ska* lämnas enligt fastställt formulär.

En periodisk sammanställning får lämnas med hjälp av

1. elektronisk filöverföring, i enlighet med närmare föreskrifter om detta, eller

2. annan automatisk databehandling, dock endast i enlighet med närmare föreskrifter om detta.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar sådana föreskrifter som avses i andra stycket 1 och 2.

35 §³⁷

Den periodiska sammanställningen *skall* göras för varje *kalenderkvartal*.

Den periodiska sammanställningen *ska* göras för varje

1. kalendermånad för uppgifter om varor som avses i 33 § första stycket 1, eller

2. kalenderkvartal för uppgifter om tjänster som avses i 33 § första stycket 2.

Om uppgifter ska lämnas av-

³⁵ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

³⁶ Senaste lydelse 2003:664.

³⁷ Senaste lydelse 2004:1156.

seende både varor och tjänster enligt 33 § första stycket 1 och 2, ska sammanställningen göras enligt första stycket 1.

35 a §

Skatteverket ska besluta att den periodiska sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal i stället för vad som föreskrivs i 35 § 1, om

1. den som är skyldig att lämna sammanställningen begär det, och
2. det sammanlagda värdet av omsättning, förvärv och överföringar av varor enligt 33 § första stycket 1 inte överstiger 1 000 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen.

35 b §

Skatteverket ska besluta att den periodiska sammanställningen ska göras för varje kalendermånad i stället för vad som föreskrivs i 35 § 2 eller 35 a §, om

1. den som är skyldig att lämna sammanställningen begär det, eller
2. det finns särskilda skäl.

35 c §

Ett beslut enligt 35 a § ska börja gälla vid ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den kalendermånad då beslutet fattades.

Ett beslut enligt 35 b § 1 eller 2 gäller omedelbart.

35 d §

Ett beslut enligt 35 a § upphör att gälla när de förutsättningar som anges i 35 a § 2 andra punkt inte längre är uppfyllda.

35 e §

Om ett beslut har fattats enligt 35 b § eller har upphört att gälla enligt 35 d §, ska en sammanställning göras för varje kalendermånad som förflutit sedan ingången av det kalenderkvartal under vilket beslutet fattades eller upphörde att gälla.

36 §³⁸

Den periodiska sammanställningen *skall* lämnas till Skatteverket. *Den skall* ha kommit in senast den 5 i *andra* månaden efter utgången av den period som *sammanställningen* avser.

Den periodiska sammanställningen *ska* lämnas till Skatteverket.

Sammanställningen ska ha kommit in till Skatteverket senast

1. den 25 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser, om den lämnas med hjälp av elektronisk filöverföring eller annan automatisk databehandling, eller

2. den 20 i månaden efter utgången av den period som den avser i andra fall.

Sammanställningar som ska göras enligt 35 e § ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter utgången av den månad under vilket beslutet fattades eller upphörde att gälla.

10 a kap.

1 §³⁹

I detta kapitel förstås med

icke etablerad näringsidkare: en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EG-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land,

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § *andra stycket* 12 mervärdesskattelagen

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 18 § 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

³⁸ Senaste lydelse 2003:664.

³⁹ Senaste lydelse 2003:664.

(1994:200),

motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land: bestämmelser som gäller i ett annat EG-land och som har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskattordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg⁴⁰.

e-handelsdeklaration: en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

2. Bestämmelserna i 3 kap. 1 § ska tillämpas på ansökningar om återbetalning av ingående skatt som lämnas in efter den 31 december 2009. Äldre bestämmelser gäller för återbetalningsansökningar som lämnas in före detta datum.

3. Om den som är skyldig att lämna den periodiska sammanställningen inkommit till Skatteverket senast den 15 januari 2010 med en begäran om att få lämna sammanställningen för omsättning, förvärv och överföring av varor för varje kalenderkvartal ska rapporteringsperioden ett kalenderkvartal tillämpas från och med den 1 januari 2010. Detta gäller under förutsättning att villkoren i 10 kap. 35 a § är uppfyllda och det inte föreligger särskilda skäl för månadsrapportering enligt 10 kap. 35 b §.

4. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

⁴⁰ EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

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

Häriigenom föreskrivs⁴¹ att 10 kap. 35 a § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt lagförslag 2.4

Föreslagen lydelse

10 kap. 35 a §

Skatteverket ska besluta att den periodiska sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal i stället för vad som föreskrivs i 35 § 1, om

- | | |
|--|--|
| 1. den som är skyldig att lämna sammanställningen begär det, och | 2. det sammanlagda värdet av omsättning, förvärv och överföringar av varor enligt 33 § första stycket 1 inte överstiger 1 000 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen. |
| 2. det sammanlagda värdet av omsättning, förvärv och överföringar av varor enligt 33 § första stycket 1 inte överstiger 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det innevarande kalenderkvartalet eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen. | |

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

⁴¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 32006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2009/69/EG (EUT L 175, 4.7.2009, s. 12, Celex 32009L0069).

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

Häri genom föreskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. ska ha följande lydelse.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §⁴²

Frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för

- | | |
|---|---|
| 1. varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 9 § första stycket 4, 4 a och 5 mervärdesskattelagen (1994:200), | 1. varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a och 5 mervärdesskattelagen (1994:200), |
|---|---|
2. varor av de slag som avses i 3 § lagen (1999:445) om exportbutiker och som levereras för försäljning i sådan butik,
3. en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, utom om försändelsen består av alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror eller har ett värde som överstiger 45 euro,
4. försändelser som består av utländska periodiska publikationer, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro, och
5. andra försändelser än sådana som avses i 4 och 3 § 6, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

⁴² Senaste lydelse 2008:1413.

2.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg

Häri genom föreskrivs att 3 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg ska ha följande lydelse,

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §⁴³

Proviaivering med obeskattade gemenskapsvaror får ske för försäljning ombord vid resa till en plats utanför EG:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort.

Proviaivering med icke-gemenskapsvaror får ske för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort över det fria havet, om varorna består av animaliska livsmedel och provianteringen sker enligt gällande föreskrifter om kontroll av livsmedel som importerats från ett land utanför EG.

Såvitt avser mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 5 kap. 9 § första stycket 4 och 4 a mervärdesskattelagen (1994:200). Såvitt avser mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a mervärdesskattelagen (1994:200).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

⁴³ Senaste lydelse 2001:903.

3 Ärendet och dess beredning

I februari 2008 antog Europeiska unionens råd (i det följande rådet) det så kallade momspaketet. Paketet, som består av två direktiv och en förordning, medför genom de båda direktiven ett antal ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁴⁴, herefter mervärdesskattedirektivet. Detta förslag avser det svenska genomförandet av dessa direktiv, dvs. rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster⁴⁵ (i fortsättningen direktiv 2008/8/EG) och rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat⁴⁶ (fortsättningsvis direktiv 2008/9/EG). Förordningen som ingår i momspaketet, rådets förordning (EG) nr 143/2008⁴⁷, avser det administrativa samarbetet i fråga om mervärdesskatt och modifierar förordningen (EG) nr 1798/2003⁴⁸. Förordningen gäller direkt i Sverige och ska följaktligen inte genomföras i svensk rätt.

Direktiv 2008/8/EG ändrar i olika steg med början från och med den 1 januari 2010 mervärdesskattedirektivet angående platsen för beskattning av tjänster (i svensk terminologi vanligen ”omsättningsland” eller ”beskattningsland”). Direktivet innehåller regler som träder i kraft vid fyra olika tillfällen (här bortses ifrån den ikraftträdandetidpunkt som föreskrivs i artikel 1 i sistnämnda direktiv). Detta förslag behandlar de ändringar avseende beskattningsland som ska träda i kraft den 1 januari 2010, den 1 januari 2011 och den 1 januari 2013. Direktivet innehåller även nya regler avseende gränsöverskridande försäljning av telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar och elektroniska tjänster mellan näringsidkare och i huvudsak konsumenter. Dessa regler träder i kraft först den 1 januari 2015. Eftersom det ikraftträdandet ligger längre fram i tiden kommer nödvändiga ändringar i den svenska lagstiftningen med anledning av dessa regler att behandlas vid ett senare tillfälle.

⁴⁴ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112). Direktivet är senast ändrat genom direktiv 2008/117/EG (EUT L 14, 20.1.2009, s. 7, Celex 32009L0117).

⁴⁵ EUT L 44, 20.2.2008, s. 11 (Celex 32008L0008).

⁴⁶ EUT L 44, 20.2.2008, s. 23, 20.2.2008 s. 23 (Celex 32008L0009).

⁴⁷ Rådets förordning (EG) 143/2008 av den 12 februari 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 i fråga om införande av arrangemang för administrativt samarbete och informationsutbyte vad gäller bestämmelserna i fråga om platsen för tillhandahållande av tjänster, de särskilda ordningarna och förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt (EUT L 44, 20.2.2008, s. 1, Celex 32008R0143).

⁴⁸ Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 15.10.2003, s. 1 [Celex 32003R1798]).

Bestämmelserna om platsen för beskattning avgör i vilket land en viss omsättning ska beskattas vid gränsöverskridande transaktioner. Allt fler tjänster tillhandahålls på distans och reglerna i mervärdesskattedirektivet har inte varit anpassade till denna utveckling. De nya bestämmelserna syftar till att modernisera och förenkla det gemensamma mervärdesskattesystemet. Syftet är också att i större utsträckning uppnå beskattning i konsumtionslandet för att upprätthålla den grundläggande principen att skatten ska tillfalla konsumtionslandet.

Direktiv 2008/8/EG baseras på två separata förslag från Europeiska kommissionen (fortsättningsvis kommissionen). Det första förslaget, KOM(2003) 822 slutlig, omfattar nya regler för platsen för beskattning vid omsättning mellan näringsidkare (så kallad Business to Business, B2B). Det andra förslaget, KOM(2005) 334 slutlig, avser omsättning mellan en näringsidkare och en person som inte är näringsidkare (så kallad Business to Consumer, B2C). Båda förslagen har varit föremål för remissbehandling. Remissammanställningar finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr EUFi2004/2 och EUFi2005/3894).

Direktiv 2008/9/EG upphäver och ersätter, från och med den 1 januari 2010, rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG⁴⁹ av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium. Syftet med direktivet är i huvudsak dels att förenkla förfarandet för återbetalning av ingående skatt till utländska företag, dels att företagen ska få återbetalningen tidigare än i dag.

Till grund för direktiv 2008/9/EG ligger kommissionens förslag KOM (2004) 728 slutlig. Förslaget har varit föremål för remissbehandling. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr EUFi2005/5).

I december 2008 antog rådet ytterligare ett direktiv med ändringar i mervärdesskattedirektivet. Detta syftar till att bekämpa skatteundragandet – direktiv 2008/117/EG Rådets direktiv 2008/117/EG av den 16 december 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt i syfte att bekämpa skatteundragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner⁵⁰. I samband med att det direktivet beslutades, antogs även en ändring i rådets förordning om administrativt samarbete – rådets förordning (EG) nr 37/2009 av den 16 december 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt i syfte att bekämpa skatteundragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner⁵¹. Detta förslag avser även det svenska genomförandet av det direktivet. Även sistnämnda förordning gäller direkt och ska inte genomföras i svensk rätt.

Till grund för direktiv 2008/117/EG och förordning (EG) nr 37/2009 ligger kommissionens förslag KOM(2007) 147. Förslaget har varit föremål för remissbehandling. En remissammanställning finns tillgänglig i Finansdepartementet (dnr Fi2008/2294).

⁴⁹ EGT L 331, 27.12.1979, s. 11 (Celex 31979L1072). Direktivet är senast ändrat genom direktiv 2006/98/EG (EUT L 363, 20.12.2006, s. 129, Celex 32006L0098).

⁵⁰ EUT L 14, 20.1.2009, s. 7 (Celex 32008L0117).

⁵¹ EUT L 14, 20.1.2009, s. 1 (Celex 32009R0037).

I Finansdepartementet har utarbetats en promemoria, Nya mervärdes-skatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning (dnr Fi2009/2270), med förslag till genomförande av ovannämnda direktiv i svensk rätt. Promemorian har remissbehandlats. En sammanfattning av promemorians förslag finns i *bilaga 1*, promemorians lagförslag i *bilaga 2* och en förteckning över remissinstanserna i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr Fi2009/2270).

4 Bakgrund

Inledning

Reglerna för mervärdesskatt är harmoniserade inom EG (skatten styrs av EG-rätt, varför EG – inte EU – används nedan). Det finns gemensamma direktiv som måste genomföras i den nationella rätten. I Sverige har det skett genom främst mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483). Inom EG finns även gemensamma förordningar som rör mervärdesskatt. Dessa är direkt tillämpliga och ska inte genomföras i svensk rätt.

Det pågår ett ständigt förändringsarbete på mervärdesskatteområdet inom EG. Förändringarna har olika mål. Exempelvis eftersträvas att regelverket ska bli enklare att tillämpa för företag och myndigheter, vilket i sin tur reducerar den administrativa bördan. Ett annat mål är att modernisera mervärdesskattesystemet utifrån förändringar i bl.a. handel och teknik. Ett ytterligare mål är att bevara medlemsstaternas skatteintäkter. Ett annat skäl till regeländringar är att lösa problem som uppkommit vid tillämpningen av gällande regler. Kommissionens förslag syftar till att uppnå dessa och andra mål.

Kommissionens förslag avseende omsättningsland för tjänster och företagens administration vid gränsöverskridande handel

De direktiv som är aktuella i detta lagstiftningsärende grundas på flera olika förslag från kommissionen.

När det gäller reglerna om beskattningsland lämnade kommissionen två förslag om ändringar i vad som numera är mervärdesskattedirektivet. Det första förslaget lämnades 2003 och handlar om beskattningsland vid gränsöverskridande omsättning av tjänster mellan näringsidkare, KOM (2003) 822 slutlig. Det andra förslaget, som lämnades 2005, avser beskattningsland vid gränsöverskridande omsättning av tjänster av näringsidkare till privatpersoner, KOM(2005) 334 slutlig. Förslagen syftar dels till att förenkla för företagen, dels till att tjänster i högre grad ska beskattas där de konsumeras. Huvudprincipen i förslagen är därför att beskattning ska ske där köparen är etablerad. I dessa fall gäller också så kallad omvänd skattskyldighet, dvs. att köparen själv ska ta upp sitt förvärv till beskattning. Därmed behöver säljaren inte vara mervärdesskatteregistrerad i köparens medlemsstat. Denna princip gäller visserligen redan för ett

stort antal tjänster p.g.a. specialregler i direktivet. Om köparen i stället är en privatperson ska säljaren beskatta försäljningen där han är etablerad. Ett antal tjänster ska dock även i detta fall beskattas i köparens land. Säljaren måste då mervärdesskatteregistreras i den medlemsstaten. För en säljare med köpare i många länder är detta administrativt betungande. Vid förhandlingarna i rådet sammanfördes KOM(2003) 822 slutlig och KOM(2005) 334 slutlig till ett förslag.

För att förenkla företagets administration vid gränsöverskridande om-sättningar där säljaren i dag måste registrera sig i köparens medlemsstat lämnade kommissionen 2004 ett förslag, KOM(2004) 728 slutlig. Förslaget innebär bl.a. att registreringen till mervärdesskatt och redovisningen av skatten ska ske hos motsvarigheten till skattemyndigheten i den egna etableringsmedlemsstaten. Företagen ska alltså ha en enda kontaktpunkt (på engelska "one stop shop") i sin egen medlemsstat. Den egna myndigheten överför uppgifterna till skattemyndighetens motsvarighet i den andra medlemsstaten. I denna del bygger förslaget på ordningen med en enda kontaktpunkt som redan införts för företag från tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster till privatpersoner inom EG (se vidare prop. 2002/03:77).

Förslaget innehåller även en omarbetning av reglerna för återbetalning av mervärdesskatt till vissa utländska företagare. I förenklings syfte och för en snabbare hantering och återbetalning föreslås att ansökningarna ska ske elektroniskt. Även detta ska ske genom en enda kontaktpunkt, dvs. hos den egna skattemyndigheten. För att stärka företagets rättsliga ställning och komma till rätta med att vissa medlemsstater betalar ut beloppen sent föreslås tidsfrister inom vilka en skattemyndighet får begära uppgifter av sökanden och beslut ska fattas avseende en ansökan om återbetalning. Dessutom föreslås att en medlemsstat ska betala ränta till ett företag om utbetalningen sker efter en viss tidsfrist.

Vidare innehåller förslaget regler om en viss harmonisering av avdragsförbuden för vissa varor och tjänster, vilket avses underlätta hanteringen vid återbetalning till utländska företagare.

Förslaget innehåller också olika tröskelvärden för när beskattning ska ske. Medlemsstaterna ges möjlighet att undanta all omsättning upp till 100 000 euro per år från beskattning. Detta för att skapa handlingsutrymme när det gäller behandlingen av små och medelstora företag. Därtill föreslås att en gemensam omsättningströskel på 150 000 euro ska tillämpas när beskattningslandet bestäms vid distansförsäljning av varor till privatpersoner. Om den totala omsättningen inom EG är under 150 000 euro ska beskattning ske i säljarens medlemsstat. I det fall den totala varuförsäljningen till andra EG-länder är högre ska beskattning ske i respektive köparens medlemsstat. Den särskilda ordningen med en kontaktpunkt underlättar redovisningen av skatten. Förslaget ska bl.a. ses mot bakgrund av att det i dag finns olika tröskelvärden vid distansförsäljning. Säljarna måste beakta dessa trösklar samt hur omsättningen i varje medlemsstat utvecklas för att veta var deras leveranser ska beskattas, vilket är komplicerat.

Rådets behandling av förslagen om omsättningsland för tjänster m.m.

Förhandlingarna om förslagen från kommissionen som nämns i föregående avsnitt pågick i flera år i rådsarbetsgruppen för indirekta skatter. Vissa frågor kunde medlemsstaterna komma överens om, medan andra visade sig svårare att hantera.

Reglerna om beskattningsland för tjänster var många medlemsstater angelägna om att få igenom. Vissa stater har problem med att företag köper tjänster (t.ex. långtidsuthyrning av bilar) i andra länder och därmed kan undgå de avdragsförbud som råder den egna medlemsstaten. Andra medlemsstater har problem med att telekommunikationsföretag etablerar sig i länder med låg mervärdesskattesats och säljer teletjänster därifrån till privatpersoner i andra medlemsstater. Bolagen kan därmed konkurrera med en lägre skattesats än vad de inhemska teleoperatörerna kan tillämpa. Det uppmärksammades att företagen behöver en kontaktpunkt för att inte orsakas alltför stor administrativ börda vid tillämpningen av de nya reglerna om beskattningsland för tjänster vid försäljning till privatpersoner. Kommissionens förslag om en kontaktpunkt fördes därför in i beskattningslandsförslaget för att tillämpas vid sådana försäljningar. Många medlemsstater är även intresserade av de föreslagna reglerna för återbetalning till utländska företagare. I slutskedet av förhandlingarna kopplades de förslag som var möjliga att komma överens om ihop till det så kallade momspaketet.

Den slutliga överenskommelsen om momspaketet ingicks av medlemsstaternas finansministrar den 4 december 2007, vilken föregick det formella beslutet i rådet den 12 februari 2008. Huvuddelen av förslagen om beskattningsland för tjänster ska träda i kraft den 1 januari 2010. Vissa medlemsstater angav sig emellertid behöva mer tid för genomförandet av ett antal olika regler. Därför beslutades att bl.a. vissa av reglerna rörande kulturella och liknande tjänster samt uthyrning av transportmedel ska träda i kraft ett respektive tre år senare. Även reglerna om beskattningsland för telekommunikationstjänster m.m. vid försäljning till privatpersoner ska träda i kraft vid en senare tidpunkt, den 1 januari 2015. Det samma gäller reglerna om en kontaktpunkt som gäller i dessa fall. De nya reglerna om återbetalning av ingående skatt träder däremot i kraft vid samma tidpunkt som huvuddelen av omsättningslandsreglerna, dvs. den 1 januari 2010.

Rådet antog inte förslagen om harmonisering av avdragsreglerna, harmoniserade värden för omsättningströsklar samt användningen av en kontaktpunkt vid försäljning av varor över gränserna. Rådet och kommissionen uttalade dock till protokollet avseende rådets beslut om momspaketet att arbetet med dessa frågor ska fortsätta efter det att kommissionen utarbetat lämpliga förslag.

Bekämpandet av skatteundandragande

Bekämpandet av skatteundandragande på mervärdesskatteområdet är prioriterat av både kommissionen och medlemsstaterna. En av grundstenarna i EG-samarbetet är den inre marknaden med fri rörlighet för varor, tjänster, kapital och personer. Mervärdesskatteundandragandet stör den inre marknads funktion genom att det skapar omotiverade varuflöden

och medför att varor blir tillgängliga på marknaden till onormalt låga priser. Det leder även till att medlemsstaterna förlorar mycket stora inkomster. Skatteundandraganden på mervärdesskatteområdet är ofta gränsöverskridande.

För att bekämpa skatteundandragandet inrättades vid övergången till den inre marknaden i början av 1993 ett system för utbyte av uppgifter mellan medlemsstaterna. Uppgifterna avser gemenskapsinterna leveranser av varor. I korthet innebär systemet att den som är registrerad till mervärdesskatt i normala fall varje kvartal ska lämna en sammanställning över mervärdesskatteregistrerade förvärvare i andra medlemsstater till vilka han har levererat vissa varor. Därigenom har myndigheterna i det land där förvärvet ska beskattas möjlighet att kontrollera om förvärvet redovisats korrekt genom att jämföra uppgifterna som köparen respektive säljaren lämnat.

Systemet för informationsutbyte anses emellertid inte vara tillräckligt effektivt. Kommissionen meddelade därför i början av 2006 att man avsåg att ta ett nytt initiativ för att bekämpa av skatteundandraganden. I maj samma år presenterade den ett meddelande om en samordnad strategi i frågan, KOM(2006) 254.

Vid de efterföljande diskussionerna i rådet framkom att de mer ambitiösa åtgärderna inte kunde förverkligas inom en snar framtid. Rådet uppmanade därför – bl.a. i sina slutsatser av den 5 juni 2007 – kommissionen att arbeta vidare med några av de konventionella åtgärderna. I november samma år presenterade kommissionen ett meddelande om åtgärder inom det befintliga mervärdesskattesystemet, KOM(2007) 758. Varefter rådet den 4 december 2007 uppmanade kommissionen att fortsätta arbetet med de övriga åtgärderna.

Kommissionens förslag till ändringar av mervärdesskattedirektivet i syfte att bekämpa skatteundandragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner, KOM(2008) 147, lämnades i mars 2008.

Förslaget behandlades i rådet under 2008 och en kompromiss antogs av rådet den 16 december 2008. I direktivet anges i huvudsak att periodiska sammanställningar ska lämnas varje månad. Medlemsstaterna får dock tillåta att rapportering sker för varje kalenderkvartal om det sammanlagda värdet av varuleveranser inte överstiger 50 000 euro eller motsvarande belopp i nationell valuta, exklusive mervärdesskatt, för det aktuella kalenderkvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen. Vidare ska det vara möjligt att en periodisk sammanställning kan lämnas genom elektronisk filöverföring. Dessutom ska skattskyldigheten för vissa gränsöverskridande tjänster för vilka köparen är skattskyldig inträda vid utgången av varje kalenderår.

5 Gällande rätt

5.1 EG-rätt

5.1.1 Mervärdesskattedirektivet

Platsen för tillhandahållande av tjänster

Mervärdesskatt ska betalas när tjänster tillhandahålls mot ersättning inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). Reglerna om var en viss typ av tjänstetillhandahållande ska anses äga rum (dvs. platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, även benämnt beskattningslandet) finns i kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet (artiklarna 43–59). Där anges dels om tjänsten ska anses tillhandahållas inom eller utom EG, dels, för det fall den ska anses tillhandahållas inom EG, inom vilket lands territorium den anses tillhandahållas. Om och var beskattning av ett tjänstetillhandahållande ska ske avgörs av vilken typ av tjänst det gäller och av om köparen är en näringsidkare eller en privatperson. Huvudregeln är att en tjänst anses tillhandahållas i det land där säljaren är etablerad och att en eventuell beskattning ska ske där (artikel 43). I artiklarna 44–59 återfinns särskilda regler för olika typer av tjänstetillhandahållanden som inte omfattas av huvudregeln. Om regelverket innebär att en viss typ av tjänsteomsättning ska beskattas i en medlemsstat ska övriga medlemsstater inte beskatta den aktuella tjänsteomsättningen. Det är viktigt att beskattningslandsreglerna införlivas och tillämpas enhetligt av medlemsstaterna så att inte tillämpningen resulterar i dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.

Det är inte nödvändigt att här i detalj redogöra för reglerna som de ser ut i mervärdesskattedirektivet innan de ändringar som görs genom direktiv 2008/8/EG och 2008/9/EG träder i kraft med början den 1 januari 2010. De regler som förändras kommer att beskrivas närmare i de följande avsnitten i samband med att förslaget beskrivs. Vad som gäller i några särskilda fall kan dock nämnas.

I artikel 56 räknas ett antal tjänster upp som ska anses tillhandahållas i det land där köparen har sitt säte eller ett fast etableringsställe om köparen finns i tredje land eller om köparen är en beskattningsbar person som är etablerad i ett annat land än det land där säljaren är etablerad. Det gäller bl.a. överlåtelse av upphovsrätter, reklamtjänster, konsulttjänster, juristtjänster, datatjänster, uthyrning av vara (dock ej transportmedel), teletjänster, elektroniska tjänster.

Tjänster med anknytning till fast egendom anses tillhandahållas där egendomen är belägen (artikel 45). Det gäller bl.a. byggtjänster, fastighetsmäklartjänster och arkitekttjänster.

För EG-interna varutransporter skiljer reglerna om beskattningsland på om köparen är mervärdesskatteregistrerad eller inte. Kort kan sägas att en transport som köps av en privatperson anses tillhandahållas i avgångslandet medan en transport mellan två företag är tillhandahållas i det land där köparen är registrerad till mervärdesskatt.

Kulturella, idrottsliga och underhållningsmässiga tjänster anses tillhandahållna där de faktiskt utförs (artikel 52). Detsamma gäller tjänster i samband med transport, såsom lastning, lossning etc. samt värdering av eller arbete på vara, om inte tjänsten köps av ett företag under angivande av ett registreringsnummer i ett annat EG-land (artikel 52, 53 och 54).

Förmedlingstjänster är tillhandahållna där den underliggande transaktionen anses utförd enligt direktivet (artikel 44). Förmedling av tjänsterna i artikel 56 (konsulttjänster, datatjänster, elektroniska tjänster etc.) till köpare i tredje land eller till beskattningsbara personer i annat EG-land är tillhandahållna där köparen har sätet eller ett fast etableringsställe (artikel 56). Detsamma gäller gränsöverskridande förmedling av en EG-intern transporttjänst (artikel 50). Resultatet blir att en gränsöverskridande förmedlingstransaktion mellan två företag inom EG, för dessa särskilt angivna tjänster, kommer att beskattas av köparen i dennes hemland, s.k. omvänd skattskyldighet.

För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen får medlemsstaterna bestämma att en tjänst ska anses tillhandahållen där den faktiska användningen eller det faktiska utnyttjandet av tjänsten äger rum (artikel 58). Bestämmelsen gäller endast vid handel med tredje land. Det är frivilligt för medlemsstaterna att utnyttja regeln. Om de utnyttjar den innebär det att tjänster som enligt andra regler ska beskattas inom EG undantas från beskattning, samt att tjänster som inte ska beskattas inom EG ändå kommer att beskattas inom EG.

E-handelsdirektivet

I maj 2002 beslutade rådet om nya regler för mervärdesskattningen vid handel med elektroniska tjänster mellan länder utanför EG och länder inom EG (rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg⁵²; i fortsättningen ”e-handelsdirektivet”). E-handelsdirektivet var ett resultat av att rådets sjätte direktiv 77/388/EEG, av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetligt beräkningsgrund⁵³ (fortsättningsvis sjätte direktivet), bristande anpassningar till den framväxande handeln med elektroniska tjänster. Förutom det sjätte direktivet ändrades samtidigt även den då gällande rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt)⁵⁴. Förordningen är numera ersatt av förordning (EG) nr 1798/2003, med anledning av de nya reglerna om

⁵² EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

⁵³ EGT L 145, 13.6.1977, s.1 (Celex 31977L0388). Av artikel 411.2 i mervärdesskatte-direktivet framgår att hänvisningar till det upprädda direktivet ska anses som hänvisningar till mervärdesskattedirektivet.

⁵⁴ EGT L 24, 1.2.1992, s. 1 (Celex 31992R0218).

beskattning av elektroniska tjänster. Reglerna som infördes i sjätte direktivet har nu överförs till mervärdesskattedirektivet.

Med elektroniska tjänster avses bl.a. tillhandahållande av webbplatser, programvara, bilder, databaser, film, musik som tillhandahålls på elektronisk väg. Direktivet innebär att elektroniska tjänster som tillhandahålls från ett land utanför EG till Sverige ska beskattas i Sverige. Omvänt gäller att en omsättning från Sverige till en kund utanför EG inte ska beskattas i Sverige. E-handelsdirektivet innebar också att ett förenklat förfarande för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster infördes i de fall tjänsterna tillhandahålls från ett land utanför EG till en privatperson i Sverige. Näringsidkaren från tredje land kan välja att redovisa mervärdesskatten för all försäljning till konsumenter inom EG i ett valfritt EG-land. Det aktuella landet vidarebefordrar deklarationsuppgifter och betalning av skatten till det EU-land där tjänsterna har konsumerats (beskattningslandet). Reglerna i e-handelsdirektivet är införda i mervärdesskattelagen (1994:200, ML), mervärdesskatteförordningen (1994:223) och skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Som ett led i en överenskommelse i rådet om det ursprungliga e-handelsdirektivet tidsbegränsades det till att gälla mellan den 1 juli 2003 till den 30 juni 2006. Avsikten var att kommissionen och medlemsstaterna inom denna tid skulle ha kommit överens om en mer långtgående ordning. I annat fall ska rådet på förslag från kommissionen förlänga den temporära e-handelsordningen. Kommissionen har i december 2003 och i juli 2005 presenterat förslag som bland annat behandlat platsen för beskattning av elektroniska tjänster som ligger till grund för förslagen i detta lagstiftningsärende som träder i kraft den 1 januari 2010. Den temporära e-handelsordningen har förlängts till och med den 31 december 2009 (se artikel 1 i direktiv 2008/8/EG), dvs. till dess de nya beskattningsreglerna i direktiv 2008/8/EG träder i kraft.

Reglerna om registrering

Varje beskattningsbar person som bedriver en ekonomisk verksamhet ska meddela skattemyndigheterna när den ekonomiska verksamheten inleds, förändras eller upphör (artikel 213). När myndigheten får in en sådan uppgift ska den med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera de beskattningsbara personer som uppfyller vissa villkor (artikel 214). Ett sådant nummer ska tilldelas sådana personer som i en medlemsstat levererat varor eller tillhandahållit tjänster om rätt till avdrag föreligger. Undantag härifrån görs emellertid för dem som tillfälligtvis levererat s.k. nya transportmedel. De som enbart levererar varor eller tillhandahåller tjänster för vilka mervärdesskatten ska betalas av köparen eller mottagaren enligt artiklarna 194–197 och artikel 199 i direktivet ska inte tilldelas något registreringsnummer.

Vidare ska varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt ges ett registreringsnummer. Detsamma gäller de som gör gemenskapsinterna förvärv av varor avsedda för transaktioner i ett

annat EG-land. Medlemsstaterna får underlåta att registrera vissa beskattningsbara personer som tillfälligtvis utför byggrelaterade transaktioner.

Reglerna om periodiska sammanställningar

Vid gränsöverskridande handel med varor mellan beskattningsbara personer i EG ska mervärdesskatt inte tas ut av säljaren. I stället ska köparen förvärvsbeskattas i det land där denne är registrerad. För att myndigheterna i köparens land ska kunna kontrollera att förvärvet verkligen redovisas, måste säljaren lämna vissa uppgifter om försäljningen i en s.k. periodisk sammanställning. Skyldigheten att lämna en periodisk sammanställning återfinns i artikel 262 i mervärdesskattedirektivet. Där föreskrivs att varje beskattningsbar person som är registrerad till mervärdesskatt ska lämna en sammanställning över mervärdesskatteregistrerade förvärvare till vilka den beskattningsbara personen levererat varor på de villkor som anges i artikel 138.1 och 138.2 c i samma direktiv.

Sammanställningen ska som huvudregel lämnas varje kvartal (artikel 263) och de uppgifter den ska innehålla finns närmare reglerat i direktivet (artiklarna 264–265). Medlemsstaterna har också möjlighet att kräva att sammanställningen ska innehålla fler uppgifter än vad som föreskrivs i direktivet (artikel 266).

”Utländska företagens” rätt till återbetalning

Rätten till återbetalning av erlagd mervärdesskatt för vad som i Sverige betecknas som utländska företagare regleras i artikel 170 i mervärdesskattedirektivet. Sådan rätt föreligger för beskattningsbara personer, som enligt artikel 1 i det åttonde respektive trettonde direktivet och artikel 171 i mervärdesskattedirektivet, inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt. Återbetalningsrätten gäller i den mån varorna och tjänsterna används för de transaktioner som anges i artikel 169 samt för transaktioner för vilka mervärdesskatten endast ska betalas av köparen enligt artiklarna 194–197 och 199. Bakgrunden till detta är att mervärdesskatten är en flerledsskatt där det i varje led fram till det sista ledet, dvs. konsumentledet, finns en rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som debiterats. Om avdrag eller återbetalning inte medgavs, skulle en dubbelbeskattning uppstå vid en skattepliktig vidareförsäljning till nästa led. För att systemet ska fungera utan dubbelbeskattning måste rätten att lyfta av debiterad ingående skatt gälla även vid inköp i andra länder.

I mervärdesskattedirektivet (artikel 171) anges att återbetalningen ska ske i enlighet med genomföranderegler i åttonde och trettonde direktiven. Där anges vidare att dessa personers rätt till återbetalning består även om de i medlemsstaten där mervärdesskatten erlagts har utfört transaktioner för vilka mottagaren är betalningsskyldig enligt artiklarna 194–197 och 199 i mervärdesskattedirektivet. Sådana transaktioner påverkar inte personens status som icke-etablerad i den återbetalande medlemsstaten.

5.1.2 Det åttonde direktivet

Utländska företagare från ett EG-land som blir debiterade mervärdesskatt i ett annat EG-land, t.ex. för en hotellvistelse, har som nämnts i föregående avsnitt under vissa förutsättningar rätt att återfå den debiterade skatten. De skattskyldiga⁵⁵ som kan få återbetalning av mervärdesskatt enligt det åttonde direktivet (79/1072/EEG) anges i artikel 1. För att omfattas av direktivet får den skattskyldige dels inte vara etablerad i den återbetalande medlemsstaten, dels inte – med vissa undantag – ha någon omsättning där.

Mer precist anges i artikel 1 i det åttonde direktivet att det med skattskyldig person avses en sådan person som anges i artikel 4.1 i det sjätte direktivet och som under återbetalningsperioden enligt artikel 7 i åttonde direktivet inom landet varken har haft sätet för sin näringsverksamhet, eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktioner genomförs, eller, om säte eller fast driftställe saknas, inte heller har hemvist eller är bosatt inom landet.

Vidare krävs att den skattskyldige inte omsatt varor eller tjänster i landet med undantag för omsättning av:

- transporttjänster och därtill anknytande tjänster som är skattebefriade enligt artikel 14.1 i, 15 eller 16 B–D i det sjätte direktivet;
- tjänster där skatten ska betalas uteslutande av den person som förvärvat dem enligt artikel 21.1 b i sjätte direktivet.

I åttonde direktivets artikel 2 anges vilken mervärdesskatt en skattskyldig har rätt att få återbetald. Rätten omfattar sådan skatt som debiterats i samband med förvärv av tjänster eller lös egendom från en annan skattskyldig person inom landet. Även skatt som erlagts i samband med import av varor till landet ska återbetalas. Rätten till återbetalning gäller dock endast i den mån varorna och tjänsterna används för transaktioner som anges i artikel 17.3 a och b i sjätte direktivet samt tillhandahållanden av tjänster som medför betalningsskyldighet för förvärvaren enligt artikel 21.1 b i samma direktiv. Förenklat uttryckt innebär det att rätt till återbetalning för mervärdesskatten på ett inköp endast gäller om inköpet gjorts för en verksamhet som i sin tur är skattepliktig (eller medför rätt till återbetalning).

Det åttonde direktivet innehåller ytterligare 10 artiklar. Häribland kan kort nämnas regleringen av återbetalningsförfarandet (artiklarna 3 och 4) och hur rätten till återbetalning ska bedömas (artikel 5). Vidare kan föreskrifterna om medlemsstaternas möjligheter att ålägga de skattskyldiga förpliktelser utöver vad som följer av artiklarna 3 och 4 (artikel 6) samt återbetalningsperioden (artikel 7) nämnas. Slutligen kan också bestämmelserna om återbetalning till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium (artikel 8) och behörig myndighet för en återbetalningsansökan (artikel 9) omnämnas.

⁵⁵ I den svenska språkversionen av det åttonde direktivet har den engelska språkversionens begrepp "taxable person" översatts med begreppet "skattskyldig". I den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet har begreppet i stället översatts med "beskattningsbar person".

5.1.3 Det trettonde direktivet

Grundförutsättningarna för återbetalning enligt det trettonde direktivet är desamma som enligt det åttonde direktivet. Det trettonde direktivet avser dock återbetalning till andra skattskyldiga, dvs. sådana som inte är etablerade inom gemenskapens territorium (artikel 1). Härmed avses en skattskyldig som anges i artikel 4.1 i det sjätte direktivet, och som under återbetalningsperioden enligt artikel 3.1 i det trettonde direktivet, varken har haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast driftställe varifrån verksamheten har bedrivits på gemenskapens territorium, eller i avsaknad härav sin bosättning eller stadigvarande hemvist där. Det krävs vidare att den skattskyldige inom landet, dvs. det land där mervärdesskatt erlagts, inte har omsatt varor eller tjänster. Undantag görs dock för samma tjänster som enligt det åttonde direktivet, dvs. transporttjänster och anknyttande tjänster som är undantagna från skatteplikt samt tjänster som medför betalningsskyldighet för mervärdesskatt för förvärvaren.

5.1.4 Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete

I rådets förordning (EG) 1798/2003⁵⁶ om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt återfinns regler om administrativt samarbete och informationsutbyte mellan medlemsstaterna i EG i fråga om mervärdesskatt. Reglerna syftar till att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Det anges bl.a. att varje medlemsstat ska upprätta en elektronisk databas i vilken man ska lagra och bearbeta information om gemenskapsinterna transaktioner som erhålls från företagen genom en så kallade periodisk sammanställning (artikel 22). I förordningen anges också inom vilka tidsfrister medlemsstaterna ska ge varandra tillgång till uppgifter som behövs för kontrollen av sådana transaktioner (artikel 25).

5.2 Svensk rätt

5.2.1 Beskattningslandsregler för tjänster

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid en sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § första stycket 1 ML]). Mervärdesskattedirektivet innehåller regler för var en tjänst ska anses omsatt och därmed i vilket land tjänsten ska beskattas. Mervärdesskattedirektivets beskattningslandsregler för tjänster har införts i svensk rätt genom 5 kap. 1, 4–8 och 11 §§ ML. Reglerna i mervärdesskattelagen anger om en tjänst är omsatt inom eller utanför Sverige. Om tjänsten är omsatt utom landet tas ingen

⁵⁶ Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 15.10.2003, s. 1, Celex 32003R1798). Kommissionen har utfärdat tillämpningsföreskrifter till rådets förordning: kommissionens förordning (EG) nr 1925/2004 av den 29 oktober 2004 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 angående administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt (EUT L 331, 5.11.2004, s. 13, Celex 32004R1925).

mervärdesskatt ut i Sverige. Huvudregeln är att en tjänst anses omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten är etablerad i Sverige (5 kap. 8 § första stycket ML). Närmare bestämt gäller huvudregeln om tillhandhållaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandhålls. Om tjänsterna inte tillhandhålls från sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, är de omsatta i Sverige om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt eller stadigvarande vistas i här. Utöver denna huvudregel finns ett antal specialregler som behandlar särskilda typer av tjänster (5 kap. 4–8 §§ och 9 § andra stycket ML). Bland annat finns i 5 kap. 7 § ML regler om vad som gäller när vissa tjänster säljs mellan näringsidkare i olika länder. Grundprincipen är att de uppräknade tjänsterna är omsatta i Sverige om köparen är etablerad här. Det handlar bl.a. om överlåtelser av upphovsrätter, reklamtjänster, konsulttjänster, informationstjänster, telekommunikationstjänster, elektroniska tjänster samt förmedling av dessa tjänster. Sådana tjänster som inte omfattas av huvudregeln eller någon specialregel är omsatta utom landet (5 kap. 1 § ML).

5.2.2 Periodisk sammanställning

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. skattebetalningslagen är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder (10 kap. 33 § SBL). Den periodiska sammanställningen ska avse en tidsperiod som omfattar ett kalenderkvartal (10 kap. 35 § SBL). Den periodiska sammanställningen ska lämnas enligt ett fastställt formulär, men Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas elektroniskt (10 kap. 34 § SBL). Sammanställningen lämnas till Skatteverket och ska ha kommit in senast den 5 i andra månaden efter utgången av det kalenderkvartal rapporteringen avser (10 kap. 36 § SBL).

5.2.3 Återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare

I Sverige har det funnits reglering av rätten till återbetalning av mervärdesskatt för utländska företagare sedan 1991. Ursprungligen reglerades återbetalningarna i en särskild lag, lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Vid den tidpunkten avsåg återbetalningsrätten mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av skattepliktiga varor eller tjänster inom landet för *verksamhet som företagaren bedriver utomlands*. Återbetalning medgavs vidare endast i de fall den bedrivna verksamheten skulle ha medfört skattskyldighet till mervärdesskatt om den bedrivits i Sverige. Ursprunget till den reglering som i dag finns införd i 10 kap. 1 § ML fanns i 3 § i den särskilda lagen. Skälen till att återbetalningsrätten infördes var, dels att mervärdesskattebasen breddades, dels att den möjlighet för regeringen att meddela särskilda beslut som innebar avdragsrätt för t.ex. utländska flygbolag och rederier upphävdes. Det grundläggande syftet var att skapa neutralitet mellan inhemsk och utländsk företagare (prop. 1990/91:72 s. 6).

Regleringen av återbetalningsrätten infördes före det svenska EG inträdet den 1 januari 1995. Av förarbetena till lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (prop. 1990/91:72 och SOU 1990:67) framgår att det var det trettonde direktivet som användes som förlaga för de nya reglerna i Sverige. Där framgår också att någon systematisk juridisk-teknisk överensstämmelse mellan den särskilda lagen och direktivet inte finns, vilket också är naturligt med tanke på att Sverige inte var medlem av gemenskapen vid den tidpunkten.

Motsvarigheten till den bestämmelse som nu finns införd i 10 kap. 1 § mervärdesskattelagen fanns i 3 § i den särskilda lagen. Förutsättningarna för återbetalning var i huvudsak likartade dem som gäller i dag.

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

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

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

Återbetalningsrätten utövas av den utländske företagaren genom att företagaren ansöker om återbetalning av skatten. Detta sker i Sverige hos utlandsskattekontoret i Malmö och skattekontor 9 i Stockholm.

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

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

Återbetalningsrätten medges enligt 19 kap. 12 § ML i dessa fall i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket SBL för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. I praktiken innebär detta att företagaren drar av skatten i sin skattedeklaration på samma sätt som gäller för ingående skatt som hänför sig till omsättning inom Sverige.

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

6 Förslag till nya regler om omsättningsland för tjänster

6.1 Ny struktur på 5 kap. mervärdesskattelagen m.m.

Regeringens bedömning: 5 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) bör omorganiseras när de nya reglerna om omsättningsland för tjänster i mervärdesskattedirektivet införs i lagen.

Regeringens förslag: 5 kap. 1 § ML ska följdändras med anledning av den nya strukturen på 5 kap. ML. Den gällande 5 kap. 9 § ML ska betecknas 5 kap. 3 a § ML. Med anledning härav ska följdändringar göras i 2 a kap. 7 §, 8 kap. 9 § och 9 a kap. 17 § ML. Sådana ändringar ska också göras i 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. och 3 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Vidare ska de gällande 5 kap. 5–8 §§ ML upphöra att gälla. Ett antal nya rubriker ska införas i samma kapitel och några existerande sådana upphävas.

Promemorians bedömning och förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Regelrådet* och *Näringslivets regelnämnd* tillstyrker förslaget. *Företagarna* välkomnar den modernisering och förenkling av reglerna som förslaget innebär. *Företagarna* anser dock att de definitioner som föreslås i 5 kap. mervärdesskattelagen bör samlas i lagens 1 kap. *Näringslivets skattedelegation* välkomnar generellt sett de förenk-

lingar och förbättringar som förslaget innebär. Delegationen ifrågasätter dock varför definitionerna som ges i de föreslagna 5 kap. 4, 10, 14, och 15 §§ ML inte återfinns i lagens första kapitel i stället. *Svenska Redareföreningen* välkomnar den modernisering och förenkling som förslaget innebär. *Tillväxtverket* har inget att erinra mot förslagen och delar uppfattningen att de innebär förenklingar för företag.

Skälen för regeringens bedömning och förslag: Genom direktiv 2008/8/EG införs nya omsättningslandsregler för tjänster i mervärdesskattedirektivet. Vid genomförandet av dessa regler i svensk rätt är det allmänt sett en fördel ur systematisk synvinkel och för rättstillämpningen om de svenska bestämmelserna i stort är ordnade på samma vis som i EG-rätten. För att åstadkomma en sådan ordning bör 5 kap. mervärdesskattelagen ges en ny struktur.

De gällande reglerna om omsättningsland för varor i mervärdesskattelagen påverkas inte i sak av dessa omstruktureringar. De förändras endast genom att den gällande 5 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) föreslås flyttas så att reglerna om varor och undantagen från dessa hålls samlade. Därutöver görs också vissa redaktionella ändringar i 5 kap. 2 b § ML (se vidare avsnitt 6.8.9 avseende denna paragraf).

I lagen införs samtidigt nya regler avseende omsättningsland för tjänster vars ordning av nyss nämnda skäl i möjligaste mån bör följa mervärdesskattedirektivets. De gällande reglerna på området föreslås upphävas eller, i två fall, omnumreras (5 kap. 4 och 11 §§ betecknas 5 kap. 8 och 19 §§) och ges en delvis ändrad lydelse (se vidare avsnitt 6.8.3 respektive 6.8.12). Även om ett antal av de nya reglerna materiellt sett är oförändrade jämfört med sina föregångare framstår den valda tekniken som lämplig. Detta mot bakgrund av att bestämmelserna i en gällande paragraf kan regleras i skilda nya paragrafer och en ny sådan kan innehålla regler från olika gällande paragrafer. Dessa omstruktureringar medför även delvis en ändrad rubriksättning i 5 kap. mervärdesskattelagen.

Näringslivets skattedelegation och *Företagarna* ifrågasätter varför ett antal definitioner i promemorians förslag regleras i 5 kap. mervärdesskattelagen och inte i 1 kap. samma lag. Skälet till förslaget är att de aktuella definitionerna enbart avser vissa paragrafer i lagens 5 kap. och inte hela lagen, vilket definitionerna i 1 kap. gör. Redan i dag finns också definitioner av aktuellt slag i 5 kap. 2 b § ML. Regeringen ansluter sig därför till promemorians förslag i dessa delar.

När det gäller tolkningen av de föreslagna bestämmelserna är det i många fall av stor vikt att dessa ges en enhetlig tolkning på EG-nivå. Om medlemsstaterna tillämpar reglerna olika kan det medföra dubbelbeskattning eller oavsiktlig skattefrihet. För att uppnå en enhetlig tillämpning pågår för närvarande arbete på EG-nivå i den så kallade Mervärdesskatteskommittén med att ta fram riktlinjer för tolkningen. Ett antal riktlinjer har beslutats och fler kommer att beslutas. Avsikten är att dessa sedermera i största möjliga omfattning ska tas in i en EG-tillämpningsförordning. En sådan förordning blir direkt tillämplig i medlemsstaterna och ska därmed inte genomföras i nationell rätt. Den uppfattning regeringen ger uttryck för nedan kan därför komma behöva frångås i de fall en annan mening anges i en framtida *riktlinje* eller *tillämpningsförordning*. I de fall det redan i nuläget finns en beslutad riktlinje, en riktlinje som avses antas eller en av kommissionen angiven uppfattning i en fråga som

inte täcks av en riktlinje, anger regeringen som sin uppfattning vad som kommer till uttryck i dessa. Det nu sagda gäller de ställningstaganden regeringen gör i avsnitt 6.3, 6.4, 6.5.2, 6.7.1, 6.8.3, 6.8.8, 6.8.9, 6.8.10 och 6.10.

Den ovan föreslagna ändringarna innebär att 5 kap. 1 § ML bör följdändras med anledning av den nya strukturen på 5 kap. ML. Vidare bör den gällande 5 kap. 9 § ML betecknas 5 kap. 3 a § ML. Med anledning härav bör följdändringar göras i 2 a kap. 7 §, 8 kap. 9 § och 9 a kap. 17 § ML. Sådana ändringar bör också göras i 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. och 3 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Ändringarna medför vidare att de gällande 5 kap. 5–8 §§ ML bör upphöra att gälla. Ett antal nya rubriker bör också införas i 5 kap. mervärdesskattelagen och några befintliga sådana upphävas.

6.2 Begreppet beskattningsbar person

Regeringens bedömning: Begreppet beskattningsbar person bör inte införas i mervärdesskattelagen (1994:200) i detta lagstiftningsärende.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* konstaterar att de skilda begreppen näringsidkare och beskattningsbar person kan leda till viss osäkerhet även i förevarande förslag. *Svenska Bankföreningen, Näringslivets skattedelegation, Lantbrukarnas Riksförbund* och *FAR SRS* beklagar att begreppet beskattningsbar person inte införas i mervärdesskattelagen. *Sveriges Kommuner och Landsting* menar att det är nödvändigt att införa begreppet beskattningsbar person i mervärdesskattelagen för att bl.a. komma till rätta med de problem som uppstår för en tidigare icke mervärdesskatteregistrerad person i samband med att denne registrerar sig.

Skälen för regeringens bedömning: I de bestämmelser där mervärdesskattelagen använder begreppet näringsidkare använder mervärdesskattedirektivet i motsvarande regler begreppet beskattningsbar person. Med näringsidkare förstås enligt förarbetena varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (prop. 1994/95:57 s. 161). Med beskattningsbar person avses den som bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats och oberoende av verksamhetens syfte eller resultat (artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet).

EG-domstolen har tolkat begreppet beskattningsbar person i ett flertal avgöranden. Av exempelvis EG-domstolens dom den 20 juni 1991 i mål C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, REG 1991 s. I-3111, följer att ett holdingbolag, som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva intressen i andra företag, inte är en beskattningsbar person enligt mervärdesskattedirektivet. EG-domstolen har också i dom den 20 juni 1996 i mål C-155/94, *Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise*, REG 1996 s. I-3013 funnit att begreppet ekonomisk verksamhet i

den numera betecknade artikel 9.1 i direktivet ska tolkas på så sätt att det inte omfattar köp och försäljning av aktier och andra värdepapper genom en förvaltare i samband med förmögenhetsförvaltningen i en stiftelse för välgörande ändamål. För svenska förhållanden innebär EG-domstolens två avgöranden att de som omfattas av dem inte är näringsidkare enligt mervärdesskattelagen.

Regeringsrätten fann i RÅ 2007 ref. 57 att en idrottsförening var att betrakta som en näringsidkare vid bedömningen av omsättningsland för en tjänst enligt 5 kap. 7 § ML. Domstolen konstaterade att begreppet näringsidkare inte definieras i mervärdesskattelagen och att det därför saknades skäl att tolka bestämmelsen på annat sätt än motsvarande begrepp i den regel i sjätte direktivet (numera mervärdesskattedirektivet) som den avser att genomföra. Med begreppet näringsidkare ska, enligt Regeringsrätten, i detta sammanhang avses detsamma som med direktivets begrepp skattskyldig person (beskattningsbar person). Det förhållandet att det i 4 kap. 8 § ML finns särskilda regler om vissa ideella förenings yrkesmässiga verksamhet, vilka saknar närmare motsvarighet i direktivet, kunde enligt domstolen inte anses innebära att en särskild svensk reglering av bestämmelserna om omsättningsland införts eller åsyftats.

Utvecklingen i rättspraxis reser frågan om överensstämmelsen mellan begreppen beskattningsbar person och näringsidkare. Det är dock inte möjligt att hantera den frågan inom ramen för förevarande lagstiftningsärendet. Detta bl.a. på grund av att det brådskar att få de nya reglerna om beskattningsland och återbetalning till utländska företagare på plats. I det följande används därför näringsidkare på sedvanligt vis såsom motsvarande mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person. Såsom *Kammarrätten i Stockholm* och vissa andra remissinstanser i huvudsak konstaterar kommer de skilda begreppen näringsidkare och beskattningsbar person därmed kunna leda till viss osäkerhet även i de förevarande förslagen. De ändringar som kan komma att behöva göras bör dock övervägas särskilt och får därför hanteras i ett annat sammanhang.

Det bör slutligen noteras att begreppet beskattningsbar person utvidgas i vissa situationer genom den nya artikel 43 i mervärdesskattedirektivet (se vidare avsnitt 6.6). Därmed utvidgas begreppet näringsidkare på motsvarande vis. Ytterligare kommentarer angående begreppet finns också i avsnitt 6.6.

6.3 Begreppet etablerad m.m.

Regeringens förslag: En följdändring ska göras i regelverket om mervärdesskattegrupper genom att begreppet ”fast driftställe” byts ut mot begreppet ”fast etableringsställe” i 6 a kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Regeringens bedömning: Innebörden av begreppet etablerad bör förtydligas ytterligare jämfört med vad som anges i promemorian.

Promemorians förslag och bedömning: Promemorian innehåller inte något förslag i denna del. Regeringens bedömning i fråga om begreppet etablerad m.m. är utförligare än vad som anges i promemorian.

Remissinstanserna: Jfr vad remissinstanserna anför i avsnitt 6.7.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

6.3.1 Följändring i regelverket om mervärdesskattegrupper

Den 1 januari 2002 utmönstrades begreppet ”fast driftställe” i princip ur mervärdesskattelagen och ersattes med begreppet ”fast etableringsställe” (se vidare prop. 2001/02:28 s. 43 ff.). Det förra begreppet kom dock att kvarstå i 6 a kap. 2 § andra stycket ML. Regeringen föreslår nu att även den bestämmelsen ändras på ursprungligen avsett vis.

6.3.2 Etablerad

Begreppet etablerad används i olika sammanhang i förslaget (se även avsnitt 8.5). I omsättningslandsreglerna avgör begreppet var beskattning ska ske och vem som ska betala skatten. Detta gäller oavsett om det är etableringen som tillhör säljaren eller köparen av en tjänst som styr tillämpningen av en viss regel. De regler där begreppet, i dess olika underformer, har betydelse är förslagets motsvarigheter till de nya artiklarna 44, 45, 56, 58, 59 och 192 a i mervärdesskattedirektivet (förslagets 5 kap. 5, 6, 15, 16 och 17 §§ ML samt 1 kap. 2 och 2 d §§ ML). Med tanke på att begreppet har betydelse för tillämpningen av flera olika regler finns skäl att behandla det inledningsvis och gemensamt för dessa.

Begreppet etablerad är ett samlingsnamn för säte, fast etableringsställe, bosättning eller stadigvarande vistelse, dvs. de olika slags anknytningar till ett visst land som avgör omsättningslandet. Dessa begrepp är i mervärdesskattesammanhang inte definierade vare sig i EG-rätt eller svensk rätt. Begreppen säte och fast etableringsställe har dock, som framgår i det följande, behandlats av EG-domstolen i vissa avseenden. Det bör även noteras att de i detta stycke omnämnda mervärdesskatterättsliga begreppen bör särskiljas från de liknande begrepp som används i direkt skatt.

Framför allt två slags bedömningar kommer i fråga vid tillämpningen av begreppet etablerad. För det första vid bedömningen av om det finns en etablering överhuvudtaget. För det andra, i de fall den som säljer eller förvärvar en tjänst har flera etableringar, vid avgörandet av vilken av dessa som ska anses ha omsatt eller förvärvat en tjänst. I detta avsnitt behandlas emellertid enbart innebörden av begreppet etablering och övriga ovan omnämnda begrepp. Den andra frågan tas upp i avsnitt 6.4.

6.3.3 Säte

Vid beskattningen av tjänster är sätet för en näringsidkares ekonomiska verksamhet den primära anknytningspunkten vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna. Det framgår direkt av hur artiklarna 44 och 45 är formulerade. Det bör särskilt understrykas att tillämpningsområdena för

begreppen säte och fast etableringsställe är åtskilda, se punkten 58 i EG-domstolens dom den 28 juni 2007 i mål C-73/06, Planzer Luxembourg Sàrl mot Bundeszentralamt für Steuern, REG 2007 s. I-5655 (fortsättningsvis Planzer). Det sagda förändras inte av att sätet i praktiken kan vara ett av bolagets fasta etableringsställen enligt de nedan angivna kriterierna som används för att avgöra om ett sådant är för handen.

Sätet är orten där bolaget har sin centrala förvaltning och de väsentliga besluten avseende ledningen av bolaget fattas (se punkten 60 i Planzer). Sätet kan inte bestå av en fiktiv etablering, se punkten 62 i samma dom.

Av punkten 61 i Planzer framgår att ett antal faktorer bör beaktas för att avgöra var sätet för en näringsidkares ekonomiska verksamhet är beläget. I första hand bör hänsyn tas till faktorer som det stadgeenliga sätet, orten för den centrala förvaltningen, den ort på vilken bolagsledningen sammanträder, och den ort, vanligtvis densamma, där bolagets allmänna policy beslutas. Andra faktorer, såsom bosättningsorten för företagsledarna, orten där bolagsstämman hålls, där administrativa handlingar och bokföringshandlingar förvaras och där merparten av företagets finansiella transaktioner, bland annat bankförbindelser, sköts, kan också beaktas.

När det gäller Skatteverkets praktiska hantering bör, enligt regeringens mening, ett företags registrering hos Patent- och registreringsverket anses vara en presumtion för att sätet är placerat i Sverige. Sakförhållandena och den bedömning som följer av Planzer kan dock givetvis leda till ett annat resultat i det enskilda fallet.

6.3.4 Fast etableringsställe

Frågan om vad som är ett fast etableringsställe bör avhandlas med utgångspunkt i om det omsätter eller förvärvar en tjänst.

I det fall en tjänst omsätts krävs enligt EG-domstolens rättspraxis för existensen av ett fast etableringsställe att det ska ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna (se punkten 54 i Planzer och där omnämnda rättsfall). Denna bedömning måste ytterst göras i det enskilda fallet. Om ett kontor eller något annat däremot enbart används för verksamhet av förberedande eller biträdande art, som till exempel personalrekrytering eller inköp av tekniska tillgångar som är nödvändiga för fullgörandet av verksamheterna i företaget, utgör den inte ett fast etableringsställe (se punkten 56 i Planzer).

Någon rättspraxis från EG-domstolen finns inte i fråga om vad som utgör ett fast etableringsställe vid förvärv av tjänster. Enligt regeringens mening är det dock uppenbart att det även i detta fall krävs att det fasta etableringsstället ska ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser. I detta fall bör dock vid avgörandet av varaktighet och tillräckliga resurser tas hänsyn till att de nya omsättningslandsreglerna syftar till att beskattningen i möjligaste mån ska ske där konsumtionen av tjänsterna faktiskt sker. För att betraktas som ett fast etableringsställe bör etableringen därför varaktigt ha en lämplig struktur på de personella och tekniska resurser som krävs för att kunna konsumera tjänsten. Härav följer vidare att en registrering till mer-

värdeskatt i sig inte är tillräckligt för att ett fast etableringsställe ska finnas.

Avslutningsvis bör poängteras att de nu aktuella bedömningarna avser ett fast etableringsställes potential att kunna tillhandahålla eller konsumera en tjänst, inte om så faktiskt skett (för bedömningen i detta senare avseende, se avsnitt 6.4).

6.3.5 Bosatt

Någon definition av begreppet bosatt finns inte i EG-rätten. Begreppet bör emellertid anses avse den adress där en fysisk person är, i svenska termer, folkbokförd, dvs. den adress som uppges i det aktuella landets nationella register för registrering av befolkningen. Detta gäller oavsett om personen är en näringsidkare eller inte. Adressen sammanfaller i normalfallet med var personen också faktiskt vistas. Om ett land saknar ett nationellt register av aktuellt slag får frågan i stället avgöras på i det landet brukligt vis.

6.3.6 Stadigvarande vistelse

Även begreppet ”stadigvarande vistas” avser fysiska personer och inte heller det är definierat i EG-rätten. Det avser en ort till vilken personen, oberoende av om han är näringsidkare eller inte, har starka yrkesmässiga och personliga band av mer varaktig karaktär. Vid avgörandet av om sådana band finns bör alla relevanta faktorer beaktas (jfr punkten 51 i EG-domstolens dom den 12 juli 2001 i mål C-262/99, Paraskevas Louloudakis mot Elliniko Dimosio, REG 2001 s. I-5547 [fortsättningsvis Louloudakis]). Bedömningen bör baseras på om personen faktiskt vistas på orten tillsammans med familjemedlemmar, tillgängligheten av bostad där, var dennes barn faktiskt går i skolan, var denne arbetar, var dennes egendom finns och det slags administrativa kontakter personen har med myndigheterna. Om dessa faktorer ger personens vistelse på orten ett tillräckligt mått av stabilitet genom den kontinuitet som uppstår genom livsföring och utvecklandet av normala sociala och yrkesmässiga förhållanden, bör denne anses stadigvarande vistas där.

Om en person har yrkesmässiga och personliga band med flera länder är utgångspunkten att han stadigvarande vistas på orten som han har starkast band till. Både de personliga och yrkesmässiga banden till en viss ort bör läggas till grund för bedömningen av vilka band som är starkast. Om dessa, vid en samlad bedömning, inte ger en klar vägledning bör de personliga banden ges företräde, jfr Louloudakis, punkterna 52 och 53.

Med tanke på att syftet med de nya omsättningslandsreglerna är att beskattningen ska ske där konsumtionen av en tjänst faktiskt sker bör det dock inte uteslutas att i vissa fall betraktas en person stadigvarande vistas på ytterligare en ort i ett annat land. Exempelvis där denne har ett fritidshus. Detta förutsätter dock att banden med denna andra ort till sin natur är tillräckligt nära och permanenta. För att beskattning ska ske i det andra landet krävs även att konsumtionen av tjänsten också faktiskt kan hänföras dit, vilket är en fråga som behandlas i nästa avsnitt.

6.4 Vilken etablering tillhandahålls en tjänst?

Regeringens bedömning: Ytterligare förtydliganden krävs jämfört med vad som anges i promemorian när det gäller vilken etablering en tjänst ska anses tillhandahållen.

Promemorians bedömning: Regeringens bedömning är mer detaljerad än den som finns i promemorian när gäller vilken etablering som tillhandahålls en tjänst.

Remissinstanserna: Jfr vad remissinstanserna anför i avsnitt 6.7.

Skälen för regeringens bedömning

6.4.1 Inledning

Om den som förvärvan en tjänst är etablerad på mer än en ort och i olika länder är det inte självklart var tjänsten ska mervärdesbeskattas. I de fall beskattningen ska ske i landet där tjänsten konsumeras måste etableringen där så faktiskt sker identifieras (innebörden av begreppet etablering m.m. behandlas i avsnitt 6.3). Identifikationsbehovet uppstår, i den del det inte redan existerar genom motsvarande gällande regler, i samband med tillämpningen av de nya artiklarna 44, 56.2 (i lydelsen från och med den 1 januari 2013) 58 och 59 (förslagets 5 kap. 5, 15 a, 15 b, 16 och 17 §§ ML). Slutligen är det en utgångspunkt att en tjänst endast ska beskattas på en plats, om inte lagstiftaren undantagsvis – såsom t.ex. i den nya artikeln 48 i mervärdesskattedirektivet – föreskrivit något annat.

När det gäller den nya huvudregeln för omsättning av tjänster till näringsidkare (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet) är den som säljer tjänsten primärt intresserad av att veta om förvärvaren agerar i egenskap av näringsidkare vid köpet. Detta eftersom köparen i ett sådant fall ska redovisa och betala mervärdesskatten. Säljaren har dock även intresse av att veta var förvärvaren är etablerad i en sådan situation, eftersom han är skyldig att lämna en periodisk sammanställning. I fråga om omsättning av tjänster som omfattas artiklarna 56.2 (i lydelsen från och med den 1 januari 2013) 58 och 59 till någon som inte är näringsidkare är säljaren skyldig att betala skatten i förvärvarens land och måste följaktligen veta var denne är etablerad.

Vid avgörandet av var förvärvaren av en tjänst är etablerad är säljaren i första hand hänvisad till vad köparen uppger i detta avseende. Om köparen är en näringsidkare utgör registreringsnumret till mervärdesskatt en indikation på var denne är etablerad. Det bör emellertid understrykas att numret inte, på det vis som sker enligt vissa gällande regler, avgör omsättningslandet. Vid försäljningar till någon som inte är näringsidkare kan t.ex. ett identitetskort innehålla relevant information om var köparen är etablerad. Det krävs emellertid dessutom att säljaren kan verifiera den information köparen lämnar angående sin etablering i förhållande till andra informationskällor.

6.4.2 Flera etableringar

Näringsidkare

Den nya huvudregeln för bestämmandet av omsättningsland vid omsättningar av tjänster till näringsidkare är som framgår av avsnitt 6.7.1 den nya artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (förslagets 5 kap. 5 § ML). Landet styrs i första hand av var näringsidkaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe i ett annat land ska tjänsten dock anses omsatt där. Vid bedömningen av omsättningslandet bör samtidigt syftet med de nya omsättningslandsreglerna hållas i minnet. Direktiv 2008/8/EG har som övergripande mål att beskattningen ska ske så nära som möjligt den plats där den faktiska konsumtionen av tjänsten sker. Om exempelvis en tjänst huvudsakligen används vid en näringsidkares fasta etableringsställe och endast tillfälligtvis vid dennes säte, är det inte självklart att den automatiskt ska beskattas i det land sätet är beläget.

En näringsidkares säte är emellertid utgångspunkten för i vilket land en tjänst som denne förvärvat ska anses omsatt. I avsaknad av förutsättningar att beskatta tjänsten någon annanstans anses den konsumerad där. I de fall tjänsten tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har i ett annat land och används där är det landet i stället omsättningsland. Vid bestämmandet av om ett fast etableringsställe har förvärvat och använder en tjänst bör olika faktorer beaktas. En sådan omständighet är att tjänsten förvärvats under uppgivande av det registreringsnummer till mervärdesskatt som tillhör det fasta etableringsstället. En annan är att det aktuella avtalet ingåtts med etableringsstället eller att detta omnämns i orderformuläret. En ytterligare faktor är att fakturan utfärdats i etableringsställets namn och med angivande av dess registreringsnummer till mervärdesskatt. Ännu en omständighet är att etableringsstället betalat tjänsten och att kostnaderna faktiskt bärs av detta. Slutligen bör uppmärksammas om tjänsten kan användas och vara av nytta i den verksamhet som bedrivs vid det fasta etableringsstället och inte vid näringsidkares övriga etableringar. I sammanfattning gäller att om det i kommersiella och ekonomiska termer framgår att tjänsten tillhandahållits det fasta etableringsstället bör tjänsten beskattas i det land där detta är placerat.

Någon som inte är näringsidkare

Även den som inte är näringsidkare kan ha flera etableringar. En sådan person kan t.ex. stadigvarande vistas på en annan plats än där han är bosatt. I motsats till vad som gäller för näringsidkare stadgar EG-rätten inte någon prioritetsordning mellan orten för bosättning och orten för stadigvarande vistelse. Mot denna bakgrund och syftet med de nya omsättningslandsreglerna anser regeringen därför att omsättningslandet, i ett val mellan dessa två anknytningar, bör styras av var tjänsten faktiskt konsumeras.

6.4.3 Globala kontrakt

De tjänster som en förvärvare köper ska i vissa fall användas i två eller flera olika jurisdiktioner. För denna situation används ofta termen globala kontrakt. Exempelvis kan en databas som tillhandahålls av ett fristående företag vara tillgänglig för samtliga etableringar som en näringsidkare har i olika länder. Ett annat exempel är en bokföringsfirma vars tjänster enligt avtalet ska tillhandahållas samtliga etableringar som en näringsidkare har i skilda länder.

Övervägandena om omsättningsland vid så kallade globala kontrakt bör, enligt regeringens mening, baseras på två grunder. För det första att en tjänst, som konstateras ovan, i princip endast ska beskattas på en plats. För det andra, vilket också nämnts tidigare, är landet där en näringsidkare har sätet för sin ekonomiska verksamhet regelmässigt också omsättningsland för tjänster som denne förvärvar. Detta sammantaget betyder att tjänster som omsätts genom ett så kallat globalt kontrakt bör anses omsätta i det land där näringsidkaren har sitt säte. Det förhållandet att ett fast etableringsställe kan ansvara för kontraktet förändrar inte bedömningen. Det sagda gäller dock inte undantagslöst. Om det står klart att tjänsterna i huvudsak är avsedda för ett fast etableringsställe och endast utnyttjas i begränsad omfattning vid sätet bör tjänsten i stället beskattas i det land där etableringsstället är placerat. Detsamma bör ske om det tjänsterna till övervägande del avser det fasta etableringsställets behov.

6.5 Skattskyldighet vid gränsöverskridande omsättning av tjänster

6.5.1 Förvärvaren skattskyldig vid omsättning till näringsidkare

Regeringens förslag: En näringsidkare är skattskyldig för förvärv av tjänster som omfattas av huvudregeln för beskattningsland om den som säljer tjänsten är en utländsk företagare. Detsamma gäller en juridisk person som inte är näringsidkare, men som är registrerad till mervärdesskatt här.

Till följd av förslaget görs vissa följdändringar i 1 kap. 2 § 3 och 4 c mervärdesskattelagen (1994:200).

Promemorians förslag: Överensstämmer i princip med regeringens. Regeringens förslag innehåller dock en redaktionell ändring.

Remissinstanserna: *LRF* tillstyrker förslaget och finner det positivt att omvänd skattskyldighet införs som huvudregel, vilket kommer att minska den administrativa bördan för företagen. *Skatteverket* anser att det nuvarande kravet att förvärvaren ska vara registrerad till mervärdesskatt bör kvarstå i 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML. Verket erinrar om att regeln även avser varor och att ett registreringskrav skulle medföra bättre överensstämmelse med reglerna för varuhandel mellan EG-länder samtidigt som artikel 194 i mervärdesskattedirektivet, enligt verket, ger utrymme för en sådan begränsning. Verket menar vidare att skälen till var-

för kulturella tjänster inte ska kunna omfattas av omvänd skattskyldighet enligt samma lagrum bör utvecklas ytterligare i form av en motsvarighet till prop. 2001/02:28, s. 60 f. För att minska den administrativa bördan för utländska företag bör, enligt verket, omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML även omfatta tjänster som avser restaurang- och cateringtjänster eller korttidsuthyrning av transportmedel enligt de föreslagna 5 kap. 13 § respektive 15 § ML.

Skälen för regeringens förslag: I dag anger artikel 196 i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara eller mervärdesskatteregistrerade personer som köper vissa särskilt angivna tjänster, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i köparens medlemsstat. Det gäller sådana tjänster som avses i artiklarna 56, 44, 47, 50, 53, 54 och 55. De olika omsättningslandsregler som artikeln hänvisar till avser i tur och ordning så kallade övriga tjänster, förmedlingstjänster, tjänster som avser gemenskaps-interna transporter, tjänster som har samband med sådana transporter, förmedlingstjänster som har samband med sådana transporter och tjänster som innefattar värdering eller arbete på lös egendom. Artikel 196 motsvaras av 1 kap. 2 § 2 och 3 ML.

Genom direktiv 2008/8/EG ges artikel 196 i mervärdesskattedirektivet en ny lydelse. Enligt artikeln ska mervärdesskatt numera betalas av förvärvaren när denne köper sådana tjänster som avses i artikel 44, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten. Regels tillämplighet förutsätter vidare att förvärvaren är en beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt. Artikel 44 är den nya huvudregeln för omsättningsland vid omsättning av tjänster till näringsidkare, se vidare avsnitt 6.7.1. De nya reglerna innebär en förändring av vad som ska utgöra huvudregeln vid gränsöverskridande omsättning av tjänster mellan företag. Det som utgör ett undantag från dagens huvudregel kommer att utgöra huvudregeln från och med den 1 januari 2010.

Skattskyldighetsreglerna i mervärdesskattelagen bör anpassas i enlighet med detta. Bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML bör därför hänvisa till den nya huvudregeln för omsättningsland (förslagets 5 kap. 5 § ML) i stället för som i dag till 5 kap. 7 § ML, som avser omsättningsland för diverse övriga tjänster. De sistnämnda tjänsterna och samtliga hänvisningar i 1 kap. 2 § första stycket 3 ML utom två, avser tjänster som omfattas av den föreslagna huvudregeln för beskattningsland vid omsättning av tjänster till näringsidkare (de slags tjänster som är i fråga räknas upp i det inledande stycket). Även de sistnämnda hänvisningar bör därför tas bort. Följaktligen kommer 1 kap. 2 § första stycket 3 ML numera enbart att reglera skattskyldighet vid omsättning av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el.

Det förhållandet att artikel 196 i mervärdesskattedirektivet har fått en ny lydelse föranleder ytterligare ändringar i mervärdesskattelagens skattskyldighetsbestämmelser. Som redan framgått tillämpas artikeln numera på de tjänster som avses i den nya huvudregeln i artikel 44 i direktivet. Artikel 44 innefattar ett antal tjänster som redan i dag är föremål för omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML, men då föreskriven med stöd av artikel 194 i direktivet. Tillämpningsområdet för artikel 194 inskränks i praktiken av den nya artikel 196. Detta ger anled-

ning till ändringar i 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML. Av de tjänster som i dag omfattas av den paragrafen och som samtidigt inte regleras av den nya huvudregeln i artikel 44 bör tjänster med anknytning till fastighet fortsatt vara föremål för omvänd skattskyldighet. Detta med tanke på den fasta egendomens särställning. Den omvända skattskyldigheten bör dock inte avse sådana tjänster som avses i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena ML, dvs. bland annat viss uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Följdändringar med denna inriktning föreslås i 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.

Skatteverket har olika synpunkter på promemorians förslag.

Verket anser att det nuvarande kravet att förvärvaren ska vara registrerad till mervärdesskatt bör kvarstå i 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML av ovan angivna skäl. Regeringen delar Skatteverkets bedömning och finner att följdändringen i lagrummet bör ha den form verket föreslår.

Vidare efterfrågar Skatteverket en utförligare kommentar till varför kulturella och liknande tjänster, vilka regleras i den föreslagna 5 kap. 11 §, inte bör omfattas av 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML. Som verket påpekar är skälet härtill detsamma som anges i prop. 2001/02:28, s. 37 och 60 f., dvs. att det kan vara svårt för den utländske företagaren att veta om omsättningen av dessa tjänster har skett till en näringsidkare eller till någon som inte är det. Enligt regeringens mening är detsamma, om än i olika grad, giltigt för restaurang- och cateringtjänster samt korttidsuthyrning av transportmedel (de föreslagna 5 kap. 13 § respektive 15 § ML). Allmänt sett gäller också att dessa tjänster av praktiska skäl har befunnits olämpliga att omfattas av den nya huvudregeln för omsättningar till näringsidkare (den nya artikel 44 i mervärdesskattedirektivet). Därmed gäller inte omvänd skattskyldighet för dem enligt den nya artikel 196 i direktivet. De har inte heller någon motsvarighet till den fasta egendomens särskilda karaktär. Av nu angivna skäl anser regeringen, och med avvikelse från vad Skatteverket föreslår, att omvänd skattskyldighet inte bör föreskrivas på grundval av artikel 194 i direktivet i dessa två fall.

6.5.2 Med utländsk företagare i visst fall likställd näringsidkare

Regeringens förslag: Vid omsättning av en vara eller en tjänst inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe i Sverige ska näringsidkaren i visst fall likställas med en utländsk företagare, om omsättningen sker utan medverkan av det svenska etableringsstället. Det gäller vid tillämpningen av reglerna om skattskyldighet i 1 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och frivillig skattskyldighet i 1 kap. 2 d § första stycket ML.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm, Skatteverket, FAR SRS Näringslivets skattedelegation (NSD) och Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* efterfrågar ett förtydligande av innebörden av begreppet ”utan medverkan” i de föreslagna 1 kap. 2 § tredje stycket och 2 d § andra stycket ML. Vad avser begreppets närmare innebörd anser Skatteverket att medverkan inte sker om det svenska etableringsstället bistår med fakturering eller betalning, anvisning av en kund innan tjänsten till-

handahålls eller framtida åtgärder, t.ex. med anledning av ett garantiåtagande eller behov av kundsupport. Vidare exemplifierar verket medverkan med att det svenska etableringsstället bistår med översättningshjälp. *FAR SRS* undrar om t.ex. marknadsföringsaktiviteter eller rent administrativa insatser innebär medverkan vid omsättningen. NSD vill veta om så kallad vidarefakturerings utgör medverkan. SKL frågar även om regleringen omfattar personer med sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige, dvs. svenska juridiska personer.

Skälen för regeringens förslag: Enligt en i dag av vissa medlemsstater tillämpad princip, på engelska betecknad ”force of attraction”, beskattas en omsättning av en tjänst som säljaren gör från ett annat land såsom en inhemsk transaktion om denne har ett fast etableringsställe i staten i fråga. Detta kommer inte längre att vara möjligt enligt artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet, som införs genom direktiv 2008/8/EG (angående artikeln, se även avsnitt 8.4). Artikeln föreskriver i korthet att mervärdesskatten ska betalas av köparen även om säljaren har ett fast etableringsställe i medlemsstaten där skatten ska betalas, under förutsättning att omsättningen sker utan medverkan av etableringsstället. Detta resultat uppnås enligt artikeln genom att säljaren i ett sådant fall ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten där omsättningen sker. Artikel 192 a gäller vid tillämpningen av artiklarna 193–199 i mervärdesskattedirektivet, dvs. i samtliga fall med omvänd skattskyldighet. Den nya regleringen avser att öka förutsebarheten när det gäller vem – köparen eller säljaren av tjänsten – som ska betala mervärdesskatten vid gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster. Vidare innebär den en fördel för säljaren, eftersom denne inte behöver redovisa och betala mervärdesskatten som belöper på transaktionen.

Ett antal remissinstanser önskar förtydliganden i fråga om innebörden av förslagets begrepp ”utan medverkan”. Regeringen instämmer i att vissa klargöranden är önskvärda i detta avseende.

Med utan medverkan bör, enligt regeringens mening, förstås att det svenska fasta etableringsstället inte på något vis, med sina tekniska eller personella resurser, medverkar i fullgörandet av den omsättning som etableringen utanför Sverige gör till förvärvaren av tjänsten. Detta gäller medverkan före, under eller efter – om avtalet innehåller förpliktelser om eventuella framtida prestationer – fullgörandet. Omfattningen av medverkan är utan betydelse vid bedömningen. Vid bedömningen av åtgärder som företagits före eller efter det omedelbara fullgörandet av omsättningen bör övervägas om dessa utgör separata omsättningar. Om avtalet t.ex. inkluderar ett garantiåtagande innebär det medverkan i omsättningen om garantin vid ett eventuellt framtida utnyttjande fullgörs av det svenska fasta etableringsstället.

Det bör däremot inte betraktas som medverkan att det svenska fasta etableringsstället använder sina resurser för administrativa stödfunktioner, t.ex. redovisning, utfärdanden av fakturor eller hanteringen av fordringar.

SKL ställer den ytterligare frågan om förslagets motsvarigheter till artikel 192 a omfattar personer med sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige. Regeringen vill understryka att regeln enbart gäller den situation som framgår av dess ordalydelse. Annorlunda uttryckt omfattar tillämpningsområdet inte fallet att en näringsidkare tillhandahåller tjänsten från

ett fast etableringsställe utomlands till en förvärvare i Sverige utan medverkan av näringsidkarens säte här i landet. Tillämpningsområdet omfattar inte heller fallet där omständigheterna är de nyss beskrivna med den skillnaden att näringsidkaren utöver sätet även har ett fast etableringsställe i Sverige som inte heller det medverkar i omsättningen. Vidare bör det förhållandet att ett säte kan ha de personella och tekniska resurser som karakteriserar ett fast etableringsställe inte tillmätas någon betydelse i detta sammanhang (jfr avsnitt 6.3.3). Samtidigt bör noteras att artikel 192 a, eller de föreslagna motsvarigheterna till denna, inte reglerar vilken typ av etablering som tjänsten omsätts från.

Bestämmelser motsvarande artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet föreslås införas i mervärdesskattelagen i 1 kap. 2 § tredje stycket och 2 d § andra stycket.

6.6 Näringsidkare vid tillämpningen av omsättnings- landsreglerna för tjänster

Regeringens förslag: Vid tillämpningen av reglerna om beskattningsland för tjänster ska en näringsidkare, som även bedriver verksamhet som inte innefattar omsättning som anges i 2 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) eller som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 eller 7 § ML anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärvar.

Vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna för tjänster ska en juridisk person som inte är näringsidkare, men som är registrerad till mervärdesskatt här, anses vara en näringsidkare.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Regeringens förslag ligger dock närmare ordalydelsen som artikel 43.2 i mervärdesskattedirektivet har.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* efterfrågar förtydliganden då den föreslagna 5 kap. 4 § ML kan uppfattas som en uttömmande beskrivning av vad som utgör näringsidkare. NSD erinrar om att lagrummet inte omfattar näringsidkare som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt, exempelvis tandläkare, läkare eller finansiella företag. Även *Sveriges Kommuner och Landsting (SKL)* önskar ett förtydligande av den föreslagna regelns räckvidd.

Skälen för regeringens förslag: En ny artikel 43 införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG. Artikel 43 har inget gemensamt med den gällande artikeln i direktivet med samma beteckning. Den saknar också motsvarighet i mervärdesskattelagen. Den nya artikel 43.1 gäller beskattningsbara personer med verksamhet som delvis faller utanför direktivets tillämpningsområde. Den föreskriver att vid tillämpningen av direktivets omsättningslandsregler för tjänster ska en beskattningsbar person, som även bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som inte betraktas som beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i enlighet med artikel 2.1, anses som beskattningsbar person för alla tjänster som han kommer i åtnjutande av. Vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna ska en närings-

idkare med sådan verksamhet således anses vara en näringsidkare även när det gäller förvärv av tjänster till en verksamhet som inte medför skattskyldighet. Här åsyftas t.ex. myndigheter som bedriver olika slags verksamhet.

EG-domstolen har i fråga om gällande regler kommit till samma slutsats i dom den 6 november 2008 i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet mot Skatteverket, ännu inte refererad i REG.

Vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna för tjänster ska även en icke beskattningsbar juridisk person som har ett registreringsnummer till mervärdesskatt anses vara en beskattningsbar person (artikel 43.2). I promemorian genomfördes denna regel med en formulering som avviker något från direktivets motsvarande regel. Där föreskrevs att vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna för tjänster ska en juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt anses vara en näringsidkare. Detta motiverades med att regelns tillämpning underlättas av om bedömningen enbart avser frågan om en juridisk person är registrerad till mervärdesskatt eller inte. Samtidigt konstaterades det att några olikheter härigenom inte uppkommer i sak. Regeringen instämmer i och för sig i promemorian bedömning. Däremot finner regeringen att systematiken i mervärdesskattedirektivet i högre grad bör återspeglas i de svenska reglerna. Lydelserna av artiklarna 43.2 och 196 korresponderar nämligen med varandra. De föreslagna 5 kap. 4 § 2 ML och 1 kap. 2 § första stycket 2 ML bör därför också göra det. Rättstillämpningen har, enligt regeringens mening, större fördel av en sådan systematik. Vid tillämpningen av beskattningslandsreglerna för tjänster bör således en juridisk person som inte är näringsidkare, men som är registrerad till mervärdesskatt här, anses vara en näringsidkare.

De nya reglerna ökar förutsebarheten och förenklar i administrativt hänseende för både köpare och säljare av tjänster vid gränsöverskridande transaktioner. Om exempelvis en juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt köper en tjänst till sin verksamhet behöver inte säljaren undersöka till vilken verksamhet förvärvet görs.

NSD befarar att förslaget kan komma att uppfattas som en uttömmande beskrivning av vad som utgör en näringsidkare. Härtill kan sägas att artikel 43 endast utgör en utvidgning av det existerande begreppet näringsidkare med tillämpligheten begränsad till omsättningslandsreglerna för tjänster. Det är då irrelevant om den ekonomiska aktivitet som utförs beskattas eller är undantagen från skatteplikt. Det är också utan betydelse om den som utför aktiviteten är registrerad till mervärdesskatt, eftersom inte alla beskattningsbara personer är registrerade. Regeringen konstaterar således att även de av NSD exemplifierade grupperna tandläkare, läkare och finansiella företag omfattas av de föreslagna omsättningslandsreglerna. Det sagda får även anses uppfylla SKL:s önskemål om förtydliganden.

Regler motsvarande den nya artikel 43 i mervärdesskattedirektivet föreslås införas i mervärdesskattelagen i en ny 5 kap. 4 § ML.

6.7 Huvudregler

6.7.1 Omsättning till näringsidkare

Regeringens förslag: En tjänst som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap, är omsatt inom landet om näringsidkaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller annars har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Detsamma gäller om näringsidkaren är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe.

En tjänst är inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* frågar sig om en näringsidkare helt kan sakna både säte och fast etableringsställe och menar att det skulle förenkla tillämpningen om det ytterligare kunde kommenteras vad som avses. *Skatteverket* och *FAR SRS* anser att det bör förtydligas vad som avses med begreppet ”fast etableringsställe”. Det bör också, enligt verket, framgå att begreppet har samma innebörd i alla paragrafer där det används i mervärdesskattelagen. Vidare påtalar *Näringslivets skattedelegation (NSD)* och *FAR SRS* att det krävs enhetliga riktlinjer inom EG för att avgöra om en tjänst ska anses vara tillhandahållen ett visst etableringsställe eller inte. *Svenska Bankföreningen*, *FAR SRS*, *NSD* och *Lantbrukarnas riksförbund (LRF)* efterfrågar förtydliganden av innebörden av att köparen agerar i egenskap av näringsidkare och vad det krävs av en säljare för att avgöra om så är fallet eller inte. Fråga uppkommer enligt *LRF* vad som gäller i situationer där en näringsidkare kan sägas agera delvis i egenskap av näringsidkare, t.ex. vid förvärv av en telefonitjänst från ett annat land inom EG som utnyttjas såväl privat som i näringsverksamheten. En annan fråga är, enligt *LRF*, vad som gäller om en näringsidkare förvärvar en tjänst som i sin helhet utnyttjas av dennes personal. *NSD* framhåller också att säljaren måste få riktlinjer om vilken typ av dokumentation som ska efterfrågas vid försäljning till icke mervärdesskatteregistrerade näringsidkare inom EG. *NSD* ifrågasätter därtill om inte förslaget fått ett alltför stort tillämpningsområde, eftersom det t.ex. träffar transporter, värdering och arbete på lös egendom som utförs i tredje land.

Skälen för regeringens förslag: Mervärdesskattedirektivets huvudregel i fråga om beskattningsland för tjänster finns i artikel 43. Den stadgar att platsen för tillhandahållande av tjänster ska anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs. I avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas. Den motsvarande svenska regeln är 5 kap. 8 § första stycket ML. Paragrafen undantar uttryckligen vissa i det kapitlet – och det bakomliggande mervärdesskattedirektivet – särreglerade tjänster från sitt tillämpningsområde. För övriga tjänster gäller dock att de är omsatta inom landet om

någon av de olika slags anknytningar som direktivet anger finns till Sverige.

En ny huvudregel om beskattningsland för omsättning av tjänster till näringsidkare – artikel 44 – tas genom direktiv 2008/8/EG in i mervärdesskattedirektivet. Den nya regeln föreskriver att det är förvärvarens anknytning till ett visst land, inte säljarens, som avgör omsättningslandet. De typer av anknytning som avgör i vilket land köparen ska beskattas i är emellertid desamma som tidigare, dvs. säte, ett fast etableringsställe som tillhandahålls tjänsten och, i avsaknad av något av dessa, bosättning eller stadigvarande vistelse. En ytterligare ny förutsättning för den nya huvudregelns tillämplighet är att förvärvaren av tjänsten inte bara är en beskattningsbar person utan också agerar i denna egenskap. I detta sammanhang kan noteras att en näringsidkare som även bedriver verksamhet och utför transaktioner som faller utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde, enligt vad som sägs i föregående avsnitt, ska anses vara en näringsidkare för alla tjänster och varor som denne förvärvar. Genom de nya reglerna är huvudregeln när det gäller omsättningar av tjänster till en näringsidkare att dessa beskattas i förvärvarens land och inte som tidigare i säljarens.

Det är värt att notera att principen som ligger bakom den nya huvudregeln redan i dag kommer till uttryck i olika bestämmelser i den gällande mervärdesskattelagen, vilka motsvarar regler i den gällande lydelsen av mervärdesskattedirektivet. Exempelvis ska varutransporttjänster som påbörjas och avslutas i olika EG-länder anses omsatta i Sverige om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet och förvärvet har gjorts under angivande av det registreringsnumret till mervärdesskatt (5 kap. 5 a § första stycket 2 ML). Det finns fler regler av detta slag i lagen.

För att korrekt genomföra den nya huvudregeln avseende omsättningsland bör viss ytterligare reglering införas i svensk rätt utöver den som uttryckligen anges i artikel 44. Lagstiftningen bör mer konkret ange i vilka fall beskattning kommer ifråga här i landet. Enligt förslaget är en tjänst som tillhandahålls en näringsidkare omsatt i Sverige om denne har sätet för sin ekonomiska verksamhet här. Utan komplettering kommer denna regel att innebära att omsättningar av tjänster till näringsidkarens fasta etableringsställen utomlands beskattas i Sverige. Av artikel 44 framgår emellertid att en sådan omsättning ska beskattas i det land där etableringsstället ligger. Följaktligen kräver EG-rätten att det införs en regel i mervärdesskattelagen som föreskriver att en tjänst inte är omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands.

Kammarrätten i Stockholm ställer frågan om en näringsidkare helt kan sakna säte eller fast etableringsställe och önskar ett klagörande härvid. Regeringen konstaterar att förslaget, i likhet med det underliggande mervärdesskattedirektivet, uttryckligen reglerar sådana situationer. Detta utgör inte heller någon skillnad mot vad som föreskrivs i den gällande artikel 43 i samma direktiv.

Frågan om innebörden av begreppet ”fast etableringsställe” tas upp av ett antal remissinstanser. I denna del vill regeringen hänvisa till vad som sägs i avsnitten 6.3 och särskilt 6.3.4.

Andra remissinstanser påpekar att det krävs enhetliga riktlinjer inom EG för att avgöra om en tjänst ska anses vara tillhandahållen ett visst etableringsställe eller inte. Regeringen instämmer häri och hänvisar till vad som framförs i avsnitt 6.4.2.

Några remissinstanser efterfrågar förtydliganden av innebörden av att förvärvaren av en tjänst agerar i egenskap av näringsidkare och vad som krävs av den som säljer tjänsten för att avgöra om så är fallet.

Regeringen konstaterar att avgörande för vilken av de två nya huvudreglerna (de nya artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet; förslagets 5 kap. 5 och 6 §§ ML) som är tillämplig är om en tjänst tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap eller någon som inte är näringsidkare. Härvid bör noteras att tillämpningsområdet för den nya artiklarna direkt sammanhänger med den nya artikel 43 i direktivet (förslagets 5 kap. 4 § ML) och vad som sägs i beaktandesats fyra i direktiv 2008/8/EG. I praktiken kommer den centrala frågan vara hur säljaren av tjänsten ska avgöra om förvärvaren är en näringsidkare som agerar i denna egenskap eller inte och därigenom vilken huvudregel som är tillämplig. Om säljaren inte med säkerhet kan identifiera förvärvaren av tjänsten som en näringsidkare som agerar i denna egenskap bör han tillämpa artikel 45 (förslagets 5 kap. 6 § ML).

Vid avgörandet av tillämplig huvudregel bör understrykas att tillhandahållandet av en tjänst inte kan delas. Det gäller även om den används för blandade syften, dvs. för verksamhet som medför skattskyldighet och sådant som ligger utanför mervärdesskattedirektivets och mervärdesskattelagens tillämpningsområden. En tjänst har därmed också endast ett omsättningsland, om inte lagstiftaren uttryckligen bestämt annat. Om en tjänst dels används i näringsidkarens verksamhet, dels av denne privat, bör den omfattas av den nya artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

Inte alla näringsidkare ska registreras till mervärdesskatt. För att möjliggöra för den som säljer en tjänst att avgöra om köparen är en näringsidkare eller inte inför direktiv 2008/8/EG nya registreringskyldigheter i artikel 214 i mervärdesskattedirektivet. Medlemsstaterna ska registrera den som är betalningsskyldig för mervärdesskatt (skattskyldig) avseende tjänster enligt den nya artikel 196 (förslagets 1 kap. 2 § första stycket 2) och den som omsätter sådana tjänster. Detta gäller också näringsidkare vars omsättningar är undantagna från skatteplikt, t.ex. skolor och sjukhus.

Begreppet ”agerar i denna egenskap” bör förstås mot bakgrund av att en person kan agera i olika egenskaper. Det sagda illustreras bäst med ett exempel. Om en näringsidkare – en taxiförare som är egenföretagare – klipper sitt hår hos en frisör agerar han inte i egenskap av näringsidkare, medan han gör det om han låter få sin taxibil reparerad på en verkstad. Agerar i denna egenskap har till syfte att tydliggöra vad som omfattas av artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Samma syfte har beaktandesats fyra i direktiv 2008/8/EG där det sägs att tjänster som förvärvas av en näringsidkare eller dennes personal för personligt bruk inte omfattas av artikel 44. I detta sammanhang bör betonas att en näringsidkare som inte agerar i denna egenskap är att betrakta som någon som inte är en näringsidkare vid valet av tillämplig huvudregel.

Utgångspunkten för hur den som säljer en tjänst ska avgöra om förvärvaren av den är en näringsidkare som agerar i denna egenskap är köpa-

rens registreringsnummer till mervärdesskatt. Säljaren måste dock dessutom vara i god tro att så verkligen är fallet. Detta innebär att han måste ha vidtagit varje rimlig åtgärd för att försäkra sig om att förvärvaren gör inköpet i egenskap av näringsidkare. Till grund för god tro kan ligga vad kunden uppger om tjänstens användning i kombination användandet av redan existerande verifikationsprocedurer, t.ex. sådana som sammanhänger med betalningar. Det bör betonas att det sagda inte innebär att säljaren alltid måste begära en sådan förklaring av köparen, utan endast i de fall tjänstens natur påkallar det. I vissa fall kan god tro alltså säkerställas genom att tjänstens natur indikerar om den normalt används av en näringsidkare.

NSD ifrågasätter om inte förslaget fått ett alltför stort tillämpningsområde, eftersom det t.ex. träffar transporter, värdering och arbete på lös egendom som utförs i tredje land. Regeringen hänvisar i denna del till avsnitt 6.8.14.

Bestämmelser som motsvarar artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, eller följer av denna, föreslås tas in i mervärdesskattelagen i en ny 5 kap. 5 § ML.

Huvudregeln är, som framgår i det följande, förenad med ett antal undantag.

6.7.2 Omsättning till någon som inte är näringsidkare

Regeringens förslag: En tjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller annars ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls därifrån. Detsamma gäller om den som tillhandahåller tjänsten är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige och varken här eller utomlands har ett sådant säte eller etableringsställe.

En tjänst är inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens. En språklig ändring har dock gjorts i regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund* menar att om en tjänst tillhandahålls en näringsidkare som inte agerar i denna egenskap kan tjänsten inte anses omsatt inom landet med stöd av 5 kap. 5 § ML och inte heller med stöd av 5 kap. 6 § ML. *Näringslivets Skattedelegation* påtalar att den föreslagna 5 kap. 6 § ML inte är utformad som en motsats till den föreslagna 5 kap. 5 § ML och frågar sig om inte även en omsättning som tillhandahålls näringsidkare som inte agerar i denna egenskap omfattas av den föreslagna 5 kap. 6 § ML.

Skälen för regeringens förslag: Mervärdesskattedirektivets gällande huvudregel om beskattningsland för tjänster finns som framgår av närmast föregående avsnitt i artikel 43. I det avsnittet redogörs även för motvarigheten till denna regel i mervärdesskattelagen.

Förutom en ny huvudregel som avser beskattningsland för omsättningar av tjänster till näringsidkare introducerar direktiv 2008/8/EG även en huvudregel för omsättningar av tjänster till personer som inte är närings-

idkare (artikel 45 i mervärdesskattedirektivet). Den nya huvudregeln för de sistnämnda omsättningarna är materiellt sett oförändrad jämfört med den gällande artikel 43 i samma direktiv. Dess tillämpningsområde inskränks dock jämfört med vad som gäller i dag genom att den enbart omfattar omsättningar av tjänster till icke beskattningsbara personer.

I föregående avsnitt anges även att ett riktigt genomförande av EGRätten i nationell rätt kräver, när det gäller den nya huvudregeln för omsättningar av tjänster till näringsidkare, viss ytterligare reglering i förhållande till mervärdesskattedirektivets explicita lydelse. Detsamma är fallet när det gäller den nya huvudregeln för sådana omsättningar till personer som inte är näringsidkare. Även i detta fall handlar det om att Sverige inte ska beskatta tjänster som enligt direktivet ska beskattas i ett annat land. För att uppnå detta bör en regel införas i mervärdesskattelagen som stadgar att en tjänst inte är omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands. Utan denna regel skulle bestämmelsen, som föreskriver att omsättningslandet är det där den som tillhandahåller tjänsten har sätet för sin ekonomiska verksamhet, placera omsättningen här i landet om sätet ligger här.

Vid det svenska genomförandet av artikel 45 bör vissa språkliga överväganden göras. I den svenska språkversionen av direktivet talas om ”icke beskattningsbar person”. Att beskattningsbar person motsvaras av näringsidkare har redan behandlats i 5.2. Här är fråga om hur negationen bör uttryckas i den svenska lagtexten. Så sker lämpligen genom lokutionen ”någon som inte är” eftersom det är tillgängligare än ”icke”.

De frågor om den nya regelns tillämpningsområde som *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Näringslivets Skattedelegation* ställer besvaras i närmast föregående avsnitt. Regler motsvarande artikel 45 i mervärdesskattedirektivet, eller som följer av denna, föreslås tas in i en ny 5 kap. 6 § ML.

Vissa undantag från huvudregeln framgår nedan.

6.8 Undantag från huvudreglerna

6.8.1 Inledning

Utgångspunkten vid tillämpningen av 5 kap. mervärdesskattelagen är vad som stadgas i 5 kap. 1 § ML. Där sägs att all annan omsättning än sådan som anges 5 kap. 2–16 §§ ML (i dag 5 kap. 2–8 §§ ML) är omsättning utomlands. I dag särregleras ett antal tjänster och övriga tjänster styrs av huvudregeln i 5 kap. 8 § ML. De t.ex. särreglerade fastighetstjänsterna (den gällande 5 kap. 4 § ML) gäller bara fastigheter belägna i Sverige och sådana tjänster avseende fastigheter i andra länder är följaktligen enligt 5 kap. 1 § ML omsatta utomlands. Vidare gäller att även om en viss tjänst omfattas av en huvud- eller särregel kan den dock vara att anse som omsatt utomlands enligt 5 kap. 19 § ML (dagens 5 kap. 11 § ML).

I förslaget är de två huvudreglerna placerade före undantagen som därför i enlighet med principen om *lex specialis* inte behöver anges uttryckligen i huvudreglerna. Om ett undantag styr en viss typ av tjänster reglerar det således detta slags tjänster i sin helhet förutsatt att undantaget inte innehåller uttryckliga inskränkningar i sitt tillämpningsområde. Om det innefattar sådana inskränkningar är det i stället endera huvudregel

som är tillämplig i de fall inskränkningarna anger. I övrigt bör undantagen tillämpas som i dag, dvs. antingen omfattar undantaget en tjänst av aktuellt slag, tjänsten är då omsatt inom landet, eller så är tjänsten omsatt utom landet enligt 5 kap. 1 § ML. Det sagda kan åskådliggöras med tre exempel.

Den föreslagna regeln avseende fastighetstjänster (5 kap. 8 § ML) avser enligt sin ordalydelse samtliga fastighetstjänster med anknytning till fastigheter som är belägna i Sverige. Undantaget styr således detta slags tjänster i sin helhet, dvs. för både näringsidkare och andra än näringsidkare. De föreslagna huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ ML är med andra ord inte tillämpliga på dessa tjänster. Om en fastighetstjänst avser en utom landet belägen fastighet är tjänsten, som redan nämnts, omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML, eftersom bestämmelsen inte omfattar sådana fastigheter.

Av den föreslagna 5 kap. 7 § ML följer att en förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt i Sverige om tjänsten utförs för någon annans räkning och i dennes namn. Dessutom krävs att den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt mervärdesskattelagen. Genom att undantaget är begränsat till andra än näringsidkare styr det endast förmedlingstjänster i sin helhet för dessa. Förmedlingstjänster till näringsidkare regleras i stället av den föreslagna huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Då 5 kap. 7 § ML uttömmande reglerar förmedlingstjänster när förvärvaren inte är näringsidkare, är en sådan tjänst avseende en omsättning i t.ex. Finland omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § ML. Detta eftersom 5 kap. 7 § ML för sin tillämplighet kräver att omsättningen görs i Sverige.

Förslagets 5 kap. 9 § ML innehåller bestämmelser om transporttjänster (här bortses i förenklingssyfte från regleringen av befordran av brev och gemenskapsinterna varutransporter till andra än näringsidkare). En sådan tjänst är omsatt i Sverige om transporten i sin helhet äger rum här. Regeln avser alla transporttjänster utom varutransporttjänster till näringsidkare. Undantaget reglerar således uttömmande, för både näringsidkare och övriga, vad som gäller för andra slags transporttjänster än varutransporttjänster som tillhandahålls näringsidkare (i sistnämnda fall gäller den föreslagna huvudregeln för omsättningar till näringsidkare). En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land eller helt utanför Sverige är således omsatt utom landet enligt 5 kap. 1 § ML, eftersom transporten i sin helhet måste äga rum i Sverige för att den ska vara omsatt här enligt 5 kap. 9 § ML.

6.8.2 Förmedlingstjänster

Regeringens förslag: En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn och den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Svenska Resebyråföreningen välkomnar förslaget som sådant. Föreningen beklagar dock att den föreslagna regeln inte även avser förmedling av tjänster till näringsidkare. Detta kommer, enligt före-

ningen, att leda till betydande administrativa problem m.m., eftersom skilda regler gäller beroende på kundens status.

Skälen för regeringens förslag: Mervärdesskattedirektivet reglerar i dag förmedlingstjänster, dvs. tjänster som utförs i annans namn och för dennes räkning, i den gällande artikel 44. Platsen för tillhandahållande av en sådan tjänst är som huvudregel, enligt artikelns första stycke, den plats där den underliggande transaktionen utförs enligt direktivet. Regeln är emellertid inte tillämplig när tillhandahållandet av förmedlingstjänsten har samband med gemenskapsinterna varutransporter (artiklarna 50 och 54 i samma direktiv). Den gäller inte heller tillhandahållanden av ett antal i direktivets artikel 56 uppräknade tjänster till köpare som är etablerade utanför EG eller till beskattningsbara personer som är etablerade i ett annat EG-land än tillhandahållaren. Om köparen av förmedlingstjänsten är registrerad till mervärdesskatt i ett annat EG-land än den medlemsstat i vilken tjänsten utförs gäller inte huvudregeln undantagslöst (artikel 44 andra stycket). I ett sådant fall är förmedlingstjänsten tillhandahållen i det EG-land som tilldelat köparen registreringsnumret som användes vid köpet. Slutligen kvalificeras den gällande regeln om förmedlingstjänster av att vissa sådana tjänster kan vara särskilt reglerade, t.ex. styrs i dag förmedlingstjänster med anknytning till fast egendom av den gällande artikel 45.

Dessa regler har genomförts i svensk rätt i den gällande 5 kap. 7 a § ML. Följaktligen är en förmedlingstjänst omsatt inom landet om tjänsten avser en vara eller tjänst som omsätts i Sverige. Härifrån undantas dock förmedlingstjänster som förvärvats under angivandet av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land (samma lagrum punkten 1). Vidare gäller att en förmedlingstjänst, som avser en vara eller tjänst som är omsatt i ett annat EG-land, är omsatt här i landet om tjänsten har förvärvats under angivandet av ett svenskt mervärdesskatteregistreringsnummer (samma lagrum punkten 2). Precis som i EG-rätten begränsas i svensk rätt den generella regeln om förmedlingstjänster av särreglering, se 5 kap. 4, 5, 5 a, 6 a och 7 §§ ML.

Genom direktiv 2008/8/EG får regleringen av förmedlingstjänster ett reducerat tillämpningsområde (nya artikel 46 i mervärdesskattedirektivet) jämfört med den gällande regleringen av dessa tjänster (gällande artikel 44 i samma direktiv). Den förstnämnda artikeln avser enbart tillhandahållanden av tjänster till icke beskattningsbara personer. I likhet med i dag är förmedlingstjänsten i ett sådant fall dock tillhandahållen där den underliggande transaktionen utförs enligt direktivet. Däremot ska förmedlingstjänster som tillhandahålls en förvärvare som är näringsidkare enligt de nya reglerna bedömas enligt huvudregeln för omsättning till näringsidkare, dvs. enligt den nya artikel 44 (den föreslagna 5 kap. 5 § ML). Motiveringen härför är att eftersom tjänster som omsätts till en näringsidkare generellt sett används för att producera varor och tjänster, och kostnaden för tjänsterna inkluderar i försäljningspriset för det producerade, bör sådana omsättningar regelmässigt beskattas där näringsidkaren är etablerad. Följaktligen är tjänsten i ett sådant fall normalt tillhandahållen där förvärvaren har sitt säte eller ett fast etableringsställe. Dessa regler ersätter de gällande bestämmelserna om att omsättningslandet i visst fall avgörs av köparens registreringsnummer till mervärdesskatt. Vissa förmedlingstjänster omfattas dock även i fortsättningen av specialregler i

andra artiklar i mervärdesskattedirektivet, t.ex. vissa sådana som anknyter till fast egendom (artikel 47).

När det gäller *Svenska Resebyråföreningens* synpunkter kan regeringen endast konstatera att EG-rätten är utformad på ett sådant vis att förmedling av tjänster till näringsidkare inte omfattas av den aktuella regeln.

Slutligen erinras om att om en förmedlare i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga (artikel 28 i mervärdesskattedirektivet vilken motsvaras av 6 kap. 7 och 8 §§ ML).

Motsvarigheter till ovan angivna och i direktiv 2008/8/EG föreskrivna regler föreslås införas i en ny 5 kap. 7 § ML.

6.8.3 Fastighetstjänster

Regeringens förslag: En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

Den gällande 5 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska betecknas 5 kap. 8 § ML.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* efterfrågar ett klagande om den ändrade svenska lydelsen av regeln innebär en utökad tillämpning eller inte, eftersom uttrycket ”anknytning” i allmänna ordalag tycks ha en vidare betydelse än uttrycket ”avser”. *Svenska Resebyråföreningen* tillstyrker i princip att de nuvarande svenska reglerna behålls. Föreningen ser dock helst att de föreslagna huvudreglerna i 5 kap. 5 och 6 §§ även gäller vid förmedling av hotelltjänster. En orimligt stor administrativ börda kommer, enligt föreningen, att läggas på resebyråer som i stor omfattning förmedlar hotellrum till affärsreseskunder om de tvingas registrera sig i alla de medlemsstater där hotellen är belägna.

Skälen för regeringens förslag: I dag föreskriver mervärdesskattedirektivet att platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom, skall vara den plats där egendomen ligger (artikel 45). Bestämmelsen exemplifierar vilka tjänster den omfattar genom att bl.a. uttryckligen omnämna fastighetsmäklartjänster. Mervärdesskattelagen stadgar att tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige (5 kap. 4 § första stycket ML). Vidare föreskrivs i samma lagrumms andra stycke att förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet ska anses som en tjänst som avser fastigheten.

Vad som är en fastighet framgår av 1 kap. 15 § ML. EG-domstolen har i dom den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Rudolf Maierhofer mot Finanzamt Augsburg-Land, REG 2003, s. I-563, erinrat om att fast egendom är ett gemenskapsrättsligt begrepp. Av prop. 1993/94:99 s. 177 framgår att den svenska regleringens avvikande ordalydelse har samma innebörd som direktivets regel.

Direktiv 2008/8/EG lämnar i princip den gällande EG-rättsliga regleringen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom oförändrad i sak. Den får dock en något ändrad lydelse. Numera inkluderas t.ex. hotellogi och olika närmare angivna former av semesterlogi uttryckligen i exemplifieringen av vilka tjänster som omfattas av reglerin-

gen (den nya artikel 47 i mervärdesskattedirektivet). Vidare kan konstateras att den nya artikeln avser omsättningar av tjänster till både näringsidkare och personer som inte är näringsidkare.

En fråga vid genomförandet av direktiv 2008/8/EG är om den svenska motsvarigheten till den nya artikel 47 i mervärdesskattedirektivet på samma vis som artikeln bör innehålla en exemplifiering av tjänster som har fastighetsanknytning. Artikeln talar bl.a. om experttjänster och fastighetsmäklartjänster samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag. Generellt sett är exemplifieringar en något osäker lagstiftningsteknik. En uppräknning av exempel kan i rättstillämpningen komma att betraktas som uttömmande när det gäller att avgöra en bestämmelses tillämpningsområde, även om så varken är avsikten eller fallet i realiteten. I mervärdesskattelagen föreslås därför enbart föreskrivas att en tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige. De aktuella exemplen bör i stället tas in i specialmotiveringen till denna bestämmelse. Av samma skäl behövs inte en motsvarighet till den gällande bestämmelsen i 5 kap. 4 § andra stycket ML om förmedling av fastighetsanknutna tjänster. Alla tjänster som har direkt anknytning till fastigheter omfattas av den föreslagna regeln.

NSD undrar om det förhållandet att ”anknytning” används i förslaget i stället för ”avser”, som i den gällande lydelsen av bestämmelsen, innebär att regeln fått ett utökat tillämpningsområde. Regeringen vill understryka att ändringen enbart är språklig och föranledd av den lydelse som mervärdesskattedirektivets motsvarande regel har. Den föreslagna regelns tillämpningsområde är således detsamma som den gällandes med undantag för vad som sägs nedan om förmedling av tjänster med indirekt anknytning till fastighet till näringsidkare.

Svenska Resebyråföreningen gör olika påpekande avseende förmedling av hotellrum och regleringen av tjänster med anknytning till fastigheter. I promemorian anges i författningskommentaren till 5 kap. 8 § ML att förmedling av hotelltjänster omfattas av paragrafen om hotellet är beläget här i landet. Enligt regeringens mening bör frågan om vilka regler som styr beskattningslandet för detta slags tjänster övervägas på nytt.

Regeringen konstaterar att när det gäller förmedling av hotelltjänster till andra än näringsidkare leder de nya artiklarna 46 och 47 i mervärdesskattedirektivet till samma resultat, dvs. att förmedlingstjänsten ska beskattas där hotellet är beläget. Det är visserligen enligt artikel 46 den underliggande transaktionen som ytterst avgör. Därmed reglerar artikel 47 situationen. Den uppkomna frågan har i sammanfattning enbart betydelse när köparen av förmedlingstjänsten är en näringsidkare.

Förmedling kan kortfattat beskrivas som att ha till syfte att hjälpa två parter att ingå ett kontrakt utan att förmedlaren har något eget intresse i hur avtalsvillkoren utformas. Enligt regeringens mening bör förmedlingen av hotelltjänster därför inte anses ha anknytning till en fastighet. Vad förmedlaren omsätter är nämligen förmedlingen, inte login på hotellet. Detta synsätt får även anses stödjas av att den nya artikel 47 endast uttryckligen nämner experttjänster och fastighetsmäklartjänster och inte förmedlingstjänster i allmänhet. Sammantaget betyder det sagda att förmedling av hotelltjänster, och andra förmedlingstjänster med indirekt an-

knytning till fastighet, till näringsidkare omfattas av den föreslagna huvudregeln i 5 kap. 5 § ML (artikel 44 i mervärdesskattedirektivet).

Den gällande 5 kap. 4 § ML föreslås betecknas 5 kap. 8 § ML och utformas i enlighet med vad som sagts ovan.

6.8.4 Transporttjänster

Regeringens förslag: En varu- eller persontransporttjänst är omsatt inom landet om transporten i sin helhet äger rum i Sverige. Detta gäller dock inte en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare eller gemenskapsinterna varutransporttjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare.

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

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens. Regeringens förslag innehåller dock en ändring i bestämmelsen avseende befordran av brev för att bibehålla en materiellt sett oförändrad regel. Regeringens förslag innehåller också vissa redaktionella ändringar jämfört med promemorians.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför att förslaget genom att endast avse befordran av brev till utlandet innebär att brevbefordran inom landet som tillhandahålls en utländsk företagare är omsatt utomlands enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. För att uppnå en oförändrad beskattning jämfört med nuvarande lagstiftning bör därför, enligt verket, ”till utlandet” strykas i den föreslagna regeln. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, *FAR SRS* och *Svenska Resebyråföreningen* anser att förslaget har fått en otydlig utformning och det är oklart vilka transporttjänster som avses. NSD och FAR SRS menar att förslaget inte synes reglera vare sig transport till eller från land utanför EG, transport i samband med import eller export eller transporter i ett tredje land som svensk speditör utför åt svenska kunder. Dessa transporter synes hamna i den föreslagna 5 kap. 5 § och kan medföra dubbelbeskattning i vissa fall, vilket enligt NSD bör undvikas genom att artikel 59 a i direktivet utnyttjas.

Skälen för regeringens förslag: Mervärdesskattedirektivet anger i dag att platsen för tillhandahållanden av andra transporter än en gemenskapsintern transport av varor är den plats där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs (den gällande artikel 46)

Enligt gällande svensk rätt är huvudregeln att en transporttjänst är omsatt inom landet, om den utförs i Sverige (5 kap. 5 § första stycket ML). En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land ska i sin helhet anses omsatt utomlands. Detta förutsätter dock att transporten sker direkt till eller från utlandet och inget annat följer av några specialregler. För gemenskapsinterna varutransporttjänster gäller dock andra regler, se avsnitt 6.8.5 nedan. Mervärdesskattelagen innehåller dessutom en regel som föreskriver att befordran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) är en omsättning inom landet (5 kap. 5 § andra stycket ML). Vidare föreskrivs i sistnämnda lagrums tredje stycke att förmedling av en transporttjänst är omsatt inom landet, om transporttjänsten är det och inget annat följer av regleringen för gemenskapsinterna varutransporttjänster.

Redogörelsen för gällande EG- respektive svensk rätt påvisar vissa skillnader dem emellan. Enligt nuvarande svenska bestämmelser är andra transporttjänster än gemenskapsinterna varutransporttjänster, som sker direkt till eller från utlandet, i sin helhet omsatta utomlands. Dessa regler baseras på undantag i Sveriges anslutningsfördrag till EU, se lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen. Anslutningsfördragsregeln är numera också införd i artikel 380 i mervärdesskattedirektivet. Där anges att Sverige får, på de villkor som gällde på dagen för anslutningen till EU, fortsätta att tillämpa undantag från skatteplikt för bl.a. de tillhandahållanden som nämns i direktivets bilaga X del B 10. Denna rätt gäller så länge samma undantag tillämpas i någon av de medlemsstater som ingick i gemenskapen den 31 december 1994.

Enligt sin lydelse avser det i bilagan angivna undantaget persontransport och transport av varor, exempelvis bagage eller motorfordon, som åtföljer passagerare samt tillhandahållande av tjänster anknyttande till persontransport, i den mån transporten av passagerarna själva är undantagen. Den vid anslutningstidpunkten till EU gällande lydelsen av 5 kap. 5 § ML föreskrev detsamma som i dag i fråga om när en transporttjänst är omsatt utomlands i sin helhet. Det svenska undantaget i artikel 380 har alltså formen av en omsättningslandsregel i mervärdesskattelagen.

Genom direktiv 2008/8/EG införs nya regler för transporttjänster som, utom delvis i fråga om tillämpningsområdet, i relation till den gällande artikel 46 i mervärdesskattedirektivet är oförändrade i sak. Platsen för tillhandahållande av persontransporttjänster är den plats där transporten äger rum, proportionellt mot de avstånd som tillryggaläggs (nya artikel 48 i mervärdesskattedirektivet). Denna regel gäller för omsättningar både till näringsidkare och till personer som inte är näringsidkare. När det gäller platsen för tillhandahållande av andra än gemenskapsinterna varutransporttjänster till icke beskattningsbara personer är omsättningslandet den plats där transporten äger rum, proportionellt mot de avstånd som tillryggaläggs (artikel 49). Om en tjänst av sistnämnda slag omsätts till en näringsidkare styr huvudregeln i artikel 44 (den föreslagna 5 kap. 5 § ML) omsättningslandet.

Motsvarigheter till de nya bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet som avser omsättningsland för varutransporttjänster som tillhandahålls en näringsidkare föreslås införas i mervärdesskattelagen. I övrigt ändras inte de gällande svenska reglerna för transporttjänster med hänvisning till artikel 380 i mervärdesskattedirektivet. Då har beaktats att flera andra medlemsstater som ingick i gemenskapen den 31 december 1994 tillämpar liknande undantag för dessa omsättningar. När det gäller det gällande 5 kap. 5 § tredje stycket ML, som reglerar förmedlingstjänster avseende transporttjänster, bör detta inte få någon motsvarighet i den nya regleringen. Dessa situationer kommer att inkluderas i den föreslagna 5 kap. 5 eller 7 § ML.

FAR SRS och *NSD* anför bl.a. att varutransporttjänster som tillhandahålls en i Sverige etablerad näringsidkare kan komma att dubbelbeskattas i de fall tjänsten i sin helhet utförs utanför EG, eftersom den omfattas av den föreslagna 5 kap. 5 § ML. Remissinstanserna menar att denna situation bör undvikas med hjälp av artikel 59 a i mervärdesskattedirektivet. Regeringen vill i denna fråga hänvisa till avsnitt 6.8.14. När det gäller

varutransporttjänster som tillhandahålls näringsidkare i samband med export och import hänvisas till avsnitt 6.8.12. I övrigt hänvisas till avsnitt 6.8.1 angående tillämpningen av undantagen från huvudreglerna.

När det gäller transporttjänster uppkommer i detta lagstiftningsärende slutligen frågan om den svenska regleringen avseende brevbefordran till utlandet i 5 kap. 5 § andra stycket ML. En sådan transporttjänst är i dag omsatt inom landet. Regeln saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Frågan bör övervägas mot följande bakgrund.

Av förarbetena framgår att den svenska bestämmelsen föreslogs slopas vid det svenska EG-inträdet (se prop. 1994/95:57 s. 99).

Skatteutskottet avstyrkte slopandet av regeln (bet. 1994/95:SkU7). Utskottet ansåg bl.a. att då överväganden pågick inom EG beträffande behandlingen av postverksamhet i bolagsform borde den aktuella bestämmelsen kunna godtas. Riksdagen beslutade i enlighet med Skatteutskottets betänkande.

Kommissionen presenterade i juli 2004 ett omarbetat förslag om ändring av sjätte direktivet beträffande tjänster som tillhandahålls inom postsektorn, KOM(2004) 468. Förslaget innebär bl.a. att undantaget från skatteplikt för vissa tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet avskaffas och att bestämmelserna om beskattningsland justeras. Enligt förslaget anses standardposttjänster tillhandahållna i det land där transporten börjar. Om tjänsten betalas av mottagaren föreslås tjänsten vara tillhandahållen på platsen för överlämnandet av försändelsen. Förslaget har ännu inte lett till lagstiftning.

Skatterättsnämnden fann i ett förhandsbesked av den 13 juni 2007, dnr 4-07/I, att särregleringen för brev till utlandet inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet vid en gemenskapsintern leverans.

I nuläget är det inte möjligt att föreslå en helt tillfredsställande reglering för brevbefordran till utlandet. Ett upphävande av den gällande regeln leder till praktiska komplikationer för såväl postföretagen som deras kunder. Exempelvis skulle det krävas olika frimärksserier för inrikesbrev och för brev till mottagare utanför gemenskapen, vilket kan orsaka merkostnader och olägenheter. Därtill måste en noggrann analys göras av implikationerna för svensk del av EG-domstolens dom den 23 april 2009 i mål C-357/07, TNT Post UK Ltd mot The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs och Royal Mail Group, ännu inte refererat i REG. Målet avser i huvudsak innebörden av undantaget från mervärdesskatteplikt för tjänster som utförs av det offentliga postväsendet (artikel 132.1 a i mervärdesskattedirektivet). Oaktat analysens utfall bör också beaktas att ikraftträdande datumet för de aktuella EG-reglerna – den 1 januari 2010 – svårligen kan förenas med ett nytt förslag i denna del med tanke på de remiss- och de lagstiftningsåtgärder som ett sådant kräver. Regeringen lämnar därför promemorians förslag oförändrat så när som på att ”till utlandet” stryks i regeln på av *Skatteverket* angivna grunder.

Med anledning av det ovanstående föreslås en ny 5 kap. 9 § ML.

6.8.5 Gemenskapsinterna varutransporttjänster

Regeringens förslag: En gemenskapsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med gemenskapsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorten är belägna i två olika EG-länder.

Med avgångsorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstorten avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* har en remissynpunkt som behandlas i avsnitt 6.1.

Skälen för regeringens förslag: Reglerna om omsättningsland för tjänster som avser gemenskapsinterna transporter av varor regleras i dag i artiklarna 47–49 i mervärdesskattedirektivet. Platsen för tillhandahållande av tjänster som avser en sådan transport ska vara den plats från vilken transporten avgår (artikel 47 första stycket). Om köparen av transporttjänsten är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken transporten avgår, är tjänsten dock tillhandahållen i den medlemsstat som tilldelat köparen det registreringsnummer som används vid förvärvet (artikel 47 andra stycket). Vad ”gemenskapsintern transport av varor”, ”avgångsort” och ”ankomstort” innebär framgår av artikel 48 i samma direktiv. Vidare likställer direktivet en transport inom en och samma medlemsstat med en gemenskapsintern varutransport om den förstnämnda transporten är direkt förbunden med en varutransport där avgångs- och ankomstorten är belägna i olika medlemsstater (artikel 49).

De svenska motsvarigheterna till dessa regler finns i 5 kap. 5 a § ML första stycket första och andra punkterna. En gemenskapsintern varutransporttjänst, eller en transport som har ett direkt samband med en sådan, är följaktligen omsatt i Sverige om transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte gjorts under angivandet av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land. En gemenskapsintern varutransporttjänst är också omsatt i Sverige om köparen av tjänsten är registrerad till mervärdesskatt här och tjänsten förvärvas med angivandet av detta nummer. Förmedling av tjänster som avser gemenskapsinterna varutransporter särregleras (5 kap. 5 a § andra stycket ML), men bestämmelserna är uppbyggda på samma vis som första stycket.

Numera hittas regleringen av omsättningsland för gemenskapsinterna varutransporttjänster i de nya artiklarna 50 och 51 i mervärdesskattedirektivet (artikel 2.1 i direktiv 2008/8/EG). Den förstnämnda artikeln stadgar att platsen för tillhandahållande av sådana varutransporttjänster till icke beskattningsbara personer ska vara transportens avgångsort. Regleringen är alltså densamma som i första stycket av den gällande artikel 47 i mervärdesskattedirektivet. Om de aktuella tjänsterna tillhandahålls en näringsidkare avgörs omsättningslandet enligt de nya reglerna i stället av huvudregeln för sådana omsättningar i den nya artikel 44 i samma direktiv (förslaget 5 kap. 5 § ML). I den nya artikel 51 i direktivet defi-

nieras ”gemenskapsintern transport av varor”, ”avgångsorten” och ”ankomstorten”. Definitionerna är identiska med dem i den gällande artikel 48 i direktivet.

Regler av nu angivet slag föreslås införas i mervärdesskattelagen. Någon motsvarighet till dagens 5 kap. 5 a § andra stycket avseende förmedling av gemenskapsinterna varutransporttjänster föreslås däremot inte. Sådana tjänster styrs av de föreslagna motsvarigheterna till artiklarna 44 respektive 46, beroende på om förmedlingstjänsten omsätts till en näringsidkare respektive någon som inte är näringsidkare.

De föreslagna reglerna bör tas in i en ny 5 kap. 10 § ML.

6.8.6 Kulturella och liknande tjänster

Regeringens förslag: Tjänster i samband med kulturell och liknande aktivitet är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* önskar ett klargörande av vad som avses med begreppet ”pedagogisk aktivitet” med tanke på att begreppet ”utbildning” används i den gällande 5 kap. 6 § ML. *Näringslivets skattedelegation (NSD)* ifrågasätter om ordvalet ”äger rum” i förslaget kan innebära ett annat beskattningsresultat än mervärdesskattedirektivets ”utövas”. Vidare efterfrågar NSD förtydliganden om vad som avses med ”i samband med” och ”underordnade tjänster”. *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att det bör förtydligas i lagtexten vilken typ av mässor och utställningar som omfattas av punkten 7, dvs. om kan det vara vilken typ av mässa eller utställning som helst eller om det måste finnas någon form av anknytning till aktiviteter enligt punkterna 1–6.

Skälen för regeringens förslag: Platsen för tillhandahållande av kulturella tjänster och liknande tjänster är enligt den gällande artikel 52 a i mervärdesskattedirektivet den plats där tjänsten faktiskt utförs. Förutom de kulturella tjänsterna avser artikeln tjänster av följande slag: konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande verksamheter. Artikelns omfattning avser även tjänster som tillhandahålls av organisatörer till sådana verksamheter eller tjänster som har samband med dessa verksamheter. Den omfattar även tjänster som tillhandahålls av organisatören och vilkas kostnader är inkluderade i det pris som slutkonsumenten betalar för den kompletta tjänsten som organisatören tillhandahåller. Dessa bestämmelser har sin svenska motsvarighet i 5 kap. 6 § 1 ML.

Genom direktiv 2008/8/EG införs en ny artikel 53 i mervärdesskattedirektivet. Den avser i princip samma tjänster som nämns i föregående stycke och omsättningslandet är där aktiviteten som tjänsten har samband med faktiskt äger rum. Tillämpningsområdet för den nya artikeln och den motsvarande svenska regel som föreslås i mervärdesskattelagen är med andra ord i princip oförändrat jämfört med de gällande reglerna. I motsats till dagens regler omnämner den nya artikeln dock uttryckligen tjänster i samband med mässor och utställningar. Den förändrade lydelsen utgör en kodifiering av EG-domstolens avgörande i dom den 9 mars 2006 i mål

C-114/05, *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie mot Gilan Beach Ltd.*, REG 2006 s. I-2427.

Vid sitt ikraftträdande den 1 januari 2010 gäller den nya artikel 53 både omsättningar till näringsidkare och andra än näringsidkare. I denna skepnad består regeln emellertid endast i ett år. Den 1 januari 2011 träder en innehållsmässigt delvis ändrad artikel 53 ikraft. Den gäller från denna tidpunkt omsättningar till näringsidkare. Omsättning av de aktuella tjänsterna till någon som inte är näringsidkare regleras från samma tidpunkt i artikel 54.1. Skälet till tudelningen är strävan att minska regelns tillämpningsområde när det gäller omsättning av de aktuella tjänsterna till näringsidkare, eftersom huvudregeln i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (förslagets 5 kap. 5 § ML) är ett bättre alternativ i vissa fall. Detta eftersom den administrativa bördan för företagen minskas om mervärdesskatten betalas i det land där förvärvaren är etablerad i och av denne genom så kallad omvänd skattskyldighet. Vidare är anledningen till att reglerna ändras i två steg att vissa medlemsstater vid förhandlingarna i rådet uppgav sig få stora svårigheter om de nya reglerna skulle träda ikraft fullt ut den 1 januari 2010. För förslaget i dessa delar se vidare avsnitt 6.10.

Skatteverket undrar hur begreppen ”pedagogiska aktiviteter” i förslaget och ”utbildning” i gällande rätt förhåller sig till varandra. Enligt regeringens mening har de samma tillämpningsområde, eftersom båda avser undervisning. Vad avser verkets följdfråga, om olika former av seminarier kan anses utgöra pedagogiska aktiviteter, är svaret beroende på om seminariet innebär att undervisning bedrivs eller inte. Om så är fallet utgör det pedagogisk aktivitet.

NSD ifrågasätter om ordvalet ”äger rum” i förslaget kan innebära annat beskattningsresultat än mervärdesskattedirektivets ”utövas”. Regeringen menar att någon sådan risk inte finns. En aktivitet av aktuellt slag utövas faktiskt på samma plats som den äger rum. Vidare efterfrågar *NSD* förtydliganden om vad som avses med ”i samband med” och ”underordnade tjänster”. Regeringen hänvisar i dessa delar till författningskommentaren avseende 5 kap. 11 § ML.

När det gäller *LRF:s* fråga konstaterar regeringen att punkten 7 i den föreslagna 5 kap. 11 § ML är en självständig bestämmelse. Den omfattar aktiviteter som *liknar* dem som räknas upp i de föregående punkterna, vilka exemplifieras med mässor och utställningar. Annorlunda uttryckt kräver regeln inte att t.ex. en mässa ska ha någon form av anknytning till det slags aktiviteter som anges i punkterna 1–6.

En ny 5 kap. 11 § ML, motsvarande artikel 53 i den lydelse som träder i kraft den 1 januari 2010, föreslås införas i mervärdesskattelagen.

6.8.7 Transportanknutna tjänster samt värdering av och arbeten på lös egendom

<p>Regeringens förslag: Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster är omsatta inom landet om de fysiskt utförs i Sverige och tillhålls någon som inte är näringsidkare. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på varor som är lös egendom</p>
--

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* ifrågasätter om den föreslagna regleringen innebär att arbete på lös egendom mellan svenska näringsidkare omfattas av den föreslagna 5 kap. 5 § ML även om tjänsten fysiskt utförs i ett tredje land. NSD påpekar att om så är fallet kan dubbelbeskattning uppkomma, vilket bör undvikas genom ett svenskt genomförande av artikel 59 a i mervärdesskattedirektivet.

Skälen för regeringens förslag: Den gällande lydelsen av mervärdesskattedirektivet föreskriver att platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med transportverksamhet, såsom lastning, lossning, godshantering och liknande är platsen där tjänsten faktiskt utförs (artikel 52 b). När det gäller tjänster i form av värdering av eller arbete på materiell lös egendom föreskriver direktivet på samma vis att omsättningslandet är det där tjänsten utförs (artikel 52 c). I mervärdesskattelagen motsvaras dessa bestämmelser av 5 kap. 6 § 2–4.

I mervärdesskattedirektivets lydelse genom direktiv 2008/8/EG regleras dessa tjänster i artiklarna 54 a respektive 54 b. Även enligt de nya artiklarna är tjänsterna omsatta där de utförs. Reglerna är dock begränsade till att gälla omsättningar till någon som inte är näringsidkare. Med ikraftträdande den 1 januari 2011 betecknas dessa artiklar 54.2 a och 54.2 b.

Regler av nu angivet slag föreslås införas i mervärdesskattelagen. Det kan noteras att därmed utmönstras delvis den gällande 5 kap. 6 § 4 ML, som innehåller ett förtydligande av vad som ingår i arbeten på varor som är lös egendom. Så sker eftersom denna regel saknar en explicit motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Detta medför dock inte någon materiell skillnad i rättsläget, eftersom kontroll och analys av lös egendom innefattas i lokutionen ”arbeten på”.

När det gäller vad NSD anför hänvisar regeringen till avsnitt 6.8.14.

En ny 5 kap. 12 § ML bör införas med anledning av ovanstående förslag.

6.8.8 Restaurang- och cateringtjänster

Regeringens förslag: En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige. Detta gäller dock inte restaurang- eller cateringtjänster som omsätts på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Det gäller inte heller sådana tjänster om de fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EG.

Begreppet ”serveringstjänster” i 4 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska ersättas med begreppet ”restaurang- eller cateringtjänst”.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Regeringens förslag innebär till skillnad från promemorians också att begreppet ”serveringstjänster” i 4 kap. 2 § ersätts med begreppet ”restaurang- eller cateringtjänster”. Regeringens förslag innehåller även vissa redaktionella ändringar.

Remissinstanserna: *Svenska Resebyråföreningen* noterar med tillfredsställelse att restaurang- och cateringtjänster ska beskattas där de utförs och konsumeras och inte som i dag där den som omsätter tjänsterna

är etablerad. *Kammarrätten i Stockholm* anser att det vore förtjänstfullt om gränsdragningsproblematiken som är förknippad med cateringtjänster kunde kommenteras ytterligare. Kammarrätten undrar – med angivandet av olika exempel – var en cateringtjänst ska anses utförd och hur en sådan tjänst skiljs från leverans av vara i form av färdiglagad mat. *Skatteverket* menar att begreppet ”serveringstjänster” i 4 kap. 2 § ML bör ändras till ”restaurang- eller cateringtjänster” för att tolkningssvårigheter inte ska uppkomma. *Sveriges Redareföreningen* motsätter sig mervärdesbeskattning av restaurangtjänster som konsumeras ombord på färjor som går mellan svensk och utländsk hamn.

Skälen för regeringens förslag: Regeln om restaurang- och cateringtjänster, som tas in som en ny artikel 55 i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG, saknar motsvarighet i såväl gällande EG-rätt som sådan nationell rätt. Regeln täcker alla restaurang- och cateringtjänster utom sådana som fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EG. Tjänsterna som innefattas i artikelns tillämpningsområde är omsatta på den plats de fysiskt utförs. Reglerna gäller omsättningar till såväl näringsidkare som någon som inte är näringsidkare.

EG-domstolen har i dom den 2 maj 1996 i mål C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg*, REG 1996 s. I-2395 (nedan betecknat *Faaborg-Gelting Linien*) uttalat sig närmare om innebörden av en restaurangtjänst. I domens punkt 14 sägs att restaurangverksamhet kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Att tjänsterna är överordnade leveransen av mat eller dryck är, enligt regeringens mening, gemensamt för både restaurang- och cateringtjänster.

När det gäller distinktionen mellan restaurang- och cateringtjänster är det i huvudsak en fråga om *var* tjänsten tillhandahålls. En restaurangtjänst tillhandahålls i säljarens lokal, dvs. restaurangen, medan en cateringtjänst tillhandahålls i kundens lokal eller på annan plats som kunden bestämmer. Ur ett omsättningslandsperspektiv gäller dock att båda slags tjänster regleras på samma vis.

Vidare uppkommer frågan om hur en cateringtjänst skiljer sig åt från leverans av vara i form av färdiglagad mat. Även här bör EG-domstolens avgörande i *Faaborg-Gelting Linien* vara en utgångspunkt. Av domen följer att begreppet restaurangtjänst inte omfattar försäljning av livsmedel för avhämtning där några tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats av livsmedlen inte ingår (jfr domens punkt 14). Mer allmänt uttryckt betyder detta, enligt regeringens mening, att t.ex. färdiglagad mat som köps i en mataffär, köps och hämtas i en så kallad take-away restaurang eller köps och levereras från en restaurang utgör leveranser av varor. Det betyder givetvis också att enbart leveransen av tillagad – eller för den delen icke tillagad – mat inte heller utgör en cateringtjänst. Kännetecknande för både restaurang- och cateringtjänster är, som sagt, att tjänsteinslaget är den överordnade delen. Leveransen av mat eller dryck är endast en delkomponent i dessa tjänster.

För att räknas som en cateringtjänst bör, utöver leveransen av mat eller dryck, olika slags tjänster som är nära förbundna med serveringen och

möjliggör den omedelbara konsumtion av maten och drycken ingå i tjänsten. Exempel på sådana tjänster är iordningställande av lokalen där serveringen kommer att ske, eventuell tillagning av maten, tillhandahållandet av betjäning, serveringen av själva måltiden och städning efter tillställningen. Som en cateringtjänst bör också räknas enbart leveransen av dryck i samband med tillhandahållandet av sådana tjänster.

Om leveransen av mat och dryck och tillhandahållandet av de olika tjänsterna görs av skilda näringsidkare bör dock varje leverans och tillhandahållande bedömas var för sig. Annorlunda uttryckt bör inte någon av dem normalt betraktas som en cateringtjänst.

Vad som sagts ovan får, enligt regeringens mening, anses tillgodose de önskemål *Kammarrätten i Stockholm* har om ytterligare förtydliganden när det gäller gränsdragningsproblematiken som är förknippad med cateringtjänster.

Vidare kan noteras att rådet, i ett uttalande till protokollet i samband med antagandet av direktiv 2008/8/EG, uppmanade kommissionen att granska bestämmelserna om restaurang- och cateringtjänster med avseende på deras praktiska tillämpning och vid behov lägga fram förslag i ärendet för rådet.

Mervärdesskattelagen föreslås kompletteras med en motsvarighet till artikel 55 i mervärdesskattedirektivet, dvs. en bestämmelse innebärande att en restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige.

När det gäller undantagen från denna regel krävs emellertid ytterligare överväganden. Mervärdesskattedirektivet undantar i artikel 55 restaurang- och cateringtjänster som fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under en persontransport inom EG. Mervärdesskattelagen innehåller i dag en bestämmelse i 5 kap. 1 § tredje stycket ML som innebär att tjänster omsatta ombord på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik alltid räknas som omsatta utomlands. Regeln inkluderar de här aktuella restaurang- och cateringtjänsterna som omsätts ombord på dessa två typer av transportmedel.

Den svenska regeln ska ses mot bakgrund av vad som föreskrivs i artikel 37.3 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 37.3 tolkas som att medlemsstaterna fram till tidpunkten för antagandet av ett förslag, baserat på en rapport som kommissionen ska överlämna till rådet om platsen för beskattning av omsättningar ombord på fartyg, flygplan eller tåg av varor avsedda för förbrukning ombord och tjänster för passagerare, får fortsätta att undanta sådana omsättningar från beskattningslandsreglerna. I tjänsterna för passagerare inkluderas de här aktuella restaurangtjänsterna.

Tolkningen av artikeln har stöd i ett protokollsuttalande till rådsbeslutet om direktiv 2008/8/EG avseende den nya artikel 57 i mervärdesskattedirektivet, som reglerar omsättningsland för restaurang- och cateringtjänst under passagerartransport inom EG (se nästa avsnitt). Rådet och kommissionen är, enligt uttalandet, ense om att artikeln inte påverkar vad som föreskrivs i artikel 37.3 Av uttalandet framgår även att kommissionens uppdrag enligt artikeln också omfattar tjänster som omfattas av den nya regleringen i artikel 57. Medlemsstaterna kan således ha kvar existerande undantag på området till dess rådet antagit det ovannämnda förslaget från kommissionen. Uttalandet är ett resultat av diskussionerna

i rådet om reglernas praktiska tillämpning och om de regler om skattefrihet som länderna redan tillämpar.

Det existerande undantaget i 5 kap. 1 § tredje stycket ML avser enbart fartyg och luftfartyg. Detta betyder att undantaget som föreskrivs i artikel 55 bör införas i mervärdesskattelagen med tillämpningsområdet begränsat till tåg. Reglering som effektuerar dessa två undantag föreslås införas i mervärdesskattelagen.

Skatteverket menar att begreppet ”serveringstjänster” i 4 kap. 2 § ML bör ändras till begreppet ”restaurang- eller cateringtjänster”. Detta för att tolkningssvårigheter inte ska uppkomma.

I prop. 1991/92:50 s. 14 anges att med serveringstjänst bör liksom tidigare förstås tillhandahållandet av mat, dryck eller annan serveringsvara för förtäring på stället inom därför iordningställd lokal. Detta är i linje med vad EG-domstolen uttalar i fråga om restaurangtjänster i Faaborg-Gelting Linien (punkt 13 i domen). Domstolen anmärker att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt, påpekar domstolen, ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob med mera) samt möbler och porslin. Domstolen konstaterar vidare att i förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden. Existerande regeringsrättsavgörande avseende serveringstjänster – RÅ 2005 not 51 som avser tillhandahållandet av lunch till anställda hos ett restaurangföretag i en personalmatsal – får anses förenligt med detta synsätt.

Mot denna bakgrund och vad som sägs ovan om cateringtjänster anser regeringen att begreppet serveringstjänster bör, såsom Skatteverket föreslår, ersättas med begreppet restaurang- eller cateringtjänster. Utbytet är av följdändringskaraktär.

Av skäl som framgår i nästa avsnitt ersätts uttrycket ”under en persontransport inom EG” med ”under den del av en persontransport som genomförs inom EG”. Detta medför en motsvarande ändring i reglerna som föreslås i detta avsnitt.

Samtliga nya regler som föreslås ovan bör tas in i en ny 5 kap. 13 § ML. Vidare föreslås en följdändring i 4 kap. 2 § ML.

6.8.9 Restaurang- och cateringtjänster ombord på tåg

Regeringens förslag: En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under den del av en persontransport som genomförs inom EG är omsatt inom landet om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med del av persontransport som genomförs inom EG avses en persontransport som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avgångsorten och ankomstorten.

Med avgångsorten avses den första orten för påstigning av passagerare inom EG. Detta gäller även om en del av transporten dessförinnan utförts utanför EG.

Med ankomstorten avses den sista orten för avstigning av passagerare inom EG för passagerare som stigit på inom EG. Detta gäller även om en del av transporten därefter utförs utanför EG.

För en resa tur och retur gäller att återresan ska anses vara en fristående transport.

Lydelsen av 5 kap. 2 b § mervärdesskattelagen (1994:200) ska anpassas till vad som föreslås här och innehålla dessa definitioner.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I regeringens förslag justeras definitionerna i 5 kap 2 b § ML. Något sådant ingår inte i promemorian. Regeringens förslag innehåller även vissa redaktionella ändringar jämfört med promemorians.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att uttrycket ”under en persontransport inom EG” för en bättre överensstämmelse med artikel 57 i mervärdesskattedirektivet bör bytas mot ”under den del av en persontransport som genomförs inom EG”. Skatteverket påpekar även att 5 kap. 2 b § ML bör ändras så att dess lydelse och utformning överensstämmer den föreslagna 5 kap. 14 § ML. Detta eftersom paragraferna i stort är motsvarigheter till varandra och korresponderar med den gällande artikel 37 respektive den nya artikel 57 i mervärdesskattedirektivet.

Skälen för regeringens förslag: Den nya huvudregeln beträffande omsättningsland för restaurang- eller cateringtjänst (artikel 55 i mervärdesskattedirektivet) kompletteras av den likaledes nya artikel 57 i samma direktiv, som också den införs genom direktiv 2008/8/EG. Den sistnämnda artikeln föreskriver att om sådana tjänster fysiskt utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg och under den del av en persontransport inom EG är beskattningslandet det i vilket avgångsorten är belägen. Artikel 57 innehåller vidare definitioner av de begrepp som behövs för att närmare precisera vad en del av persontransport som genomförs inom EG är för något. Den anger dessutom att i detta sammanhang ska återresan, vid en resa tur och retur, anses vara en fristående transport. Reglerna gäller omsättningar till både näringsidkare och icke näringsidkare.

Den nya artikel 57 saknar direkta motsvarigheter i gällande rätt, både i mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen. Dess ändamål är att förenkla, och därigenom i praktiken möjliggöra, beskattning av restaurang- och cateringtjänster som utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under vissa persontransporter inom EG. Förenklingsbehovet uppkommer genom att det är svårt att bestämma var sådana tjänster är fysiskt utförda när transportmedlet rör sig mellan olika medlemsstater. Även om

den nya artikel 57 saknar motsvarigheter i gällande rätt så har den en förebild i den gällande artikel 37 i mervärdesskattedirektivet, som avser ombordförsäljning av varor på dessa transportmedel. Även denna artikel infördes av sagda förenklingsbehov och de båda artiklarna är också samordnade i sin utformning. Vidare har EG-domstolen betonat att artikel 8.1 c i sjätte direktivet (artikel 37 i mervärdesskattedirektivet) bl.a. har till ändamål att undvika jurisdiktionskonflikter med skattesystem utanför EG vid ombordförsäljning av varor (se punkten 25 i domstolens avgörande den 15 september 2005 i mål C-58/04, Antje Köhler mot Finanzamt Düsseldorf-Nord, REG 2005 s. I-8219). Även artikel 57 får, enligt regeringens mening, anses ha som ett av sina mål att undvika sådana jurisdiktionskonflikter.

Av skäl som framgår av närmast föregående avsnitt bör artikel 57 införas i mervärdesskattelagen inskränkt till att gälla endast tåg. Olika frågor uppkommer avseende artikelns tillämpning.

Det förhållandet att artikeln uttryckligen har persontransporter som sitt föremål innebär givetvis att passagerare måste befinna sig ombord vid tidpunkten när frågan om omsättningsland avgörs. Om t.ex. ett tåg färdas utan passagerare från Malmö till Köpenhamn, där första påstigning sker, är avgångsorten Köpenhamn och Danmark följaktligen omsättningsland.

Att passagerarna stiger på eller av transportmedlet i olika medlemsstater eller i ett tredje land, med biljetter utfärdade i skilda stater, saknar i princip betydelse vid bedömningen av omsättningslandet. Artikel 57 anger att avgångsorten bestämmer vilken medlemsstat som är beskattningsland. Det skulle också vara oförenligt med artikelns syfte, dvs. att förenkla beskattningen, att successivt tillämpa olika medlemsstaters nationella mervärdesskattesystem allteftersom resan fortskrider. Tjänster som omsätts vid samma tidpunkt och på samma transportmedel bör beskattas på samma sätt. En persontransport inom gemenskapen utan uppehåll i ett tredje land bör med andra ord i princip betraktas som odelbar, dvs. ha ett omsättningsland. Samtidigt kan omständigheter i det enskilda fallet leda till en annan bedömning, t.ex. om det sker ett byte av transportmedel under resan eller om ett tåg delas under resan och dessa fortsätter till skilda destinationer.

Vidare bör understrykas att den nya artikel 57 inte uttömmande reglerar beskattningen av restaurang- och cateringtjänster som utförs ombord på fartyg, luftfartyg eller tåg under persontransporter inom EG. Artikelns tillämpningsområde omfattar enbart persontransporter inom EG mellan avgångs- och ankomstorten, såsom dessa definieras i artikeln. Därmed gäller artikel 55 för sådana tjänster som tillhandahålls under andra sträckor inom en medlemsstats territorium. Om exempelvis ett tåg skulle avgå från Helsingfors med destination Narvik via Sverige, och den sista orten för avstigning inom EG är Kiruna, ska restaurang- och cateringtjänster som utförs därefter till norska gränsen beskattas där de fysiskt utförs, dvs. i Sverige.

En restaurang- eller cateringtjänster kan tillhandahållas i mer än en jurisdiktion. Om tjänsten tillhandahålls inom EG men under övergången mellan beskattning enligt artikel 57 respektive 55, bör den enligt regeringens mening i sin helhet beskattas enligt artikel 57. Med senast angivet exempel betyder det att om en restaurangtjänst börjar tillhandahållas på tåget före Kiruna och tillhandahålls hela vägen till den norska gränsen

bör den beskattas i sin helhet i Finland. Tidpunkten för när tjänsten börjar tillhandahållas bör således avgöra vilken av olika medlemsstaters jurisdiktion som ska styra beskattningen. Ett sådant synsätt är emellertid inte möjligt om jurisdiktionerna tillhör en medlemsstat och ett tredje land. I ett sådant fall är artikel 55 tillämpligt under sträckan inom EG.

Skatteverket föreslår att promemorians skrivning ”under en persontransport inom EG” bör bytas mot ”under den del av en persontransport som genomförs inom EG” för att en bättre överensstämmelse med artikel 57 i mervärdesskattedirektivet ska uppnås. Regeringen instämmer häri och anser även att vissa andra, i huvudsak redaktionella, ändringar bör göras i promemorians förslag.

Skatteverket anför vidare att 5 kap. 2 b § ML, på inledningsvis angivna grunder, bör få en lydelse och utformning som korresponderar den föreslagna 5 kap. 14 § ML. Den förstnämnda paragrafen har tidigare anpassats till den numera upphävda artikel 8.1 c i det sjätte direktivet (se prop. 1996/97:81 s. 19). Denna artikel motsvaras materiellt sett av den gällande artikel 37 i mervärdesskattedirektivet, som dock har en något annan språklig formulering. Regeringen delar därför Skatteverkets uppfattning att 5 kap. 2 b § ML bör anpassas till motsvarande och gällande lydelse av EG-rätten. Lagtekniskt bör de definitioner som är gemensamma för 5 kap. 2 b och 14 §§ ML endast anges på ett ställe, varför den senare paragrafen bör hänvisa till den förra för innehållet i dessa.

Sammanfattningsvis föreslås regler motsvarande den nya artikel 57 i mervärdesskattedirektivet införas i mervärdesskattelagen, dock begränsade till att avse tåg (för regleringen av fartyg och luftfartyg se avsnitt 6.8.8). En ny 5 kap. 14 § ML föreslås med anledning härav. Vidare justeras den gällande 5 kap. 2 b § ML i enlighet med vad som sägs ovan.

6.8.10 Korttidsuthyrning av transportmedel

Regeringens förslag: En tjänst som avser korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige. Med sådan uthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar eller, när det gäller fartyg, 90 dagar.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Svenska Resebyråföreningen* välkomnar att reglerna beträffande korttidsuthyrning klarläggs. *FAR SRS* anser att begreppet ”ställs till förfogande” bör förtydligas.

Skälen för regeringens förslag: Genom direktiv 2008/8/EG införs en ny artikel 56 i mervärdesskattedirektivet. Artikelns som avser korttidsuthyrning av transportmedel saknar föregångare i mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen. Den föreskriver att ett tillhandahållande av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt i det land där transportmedlet faktiskt ställs till kundens förfogande (artikel 56.1). Vidare definierar den innebörden av korttidsuthyrning (artikel 56.2). Därmed avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst 30 dagar. Tiden för fartyg är dock särreglerad och uppgår i stället till 90 dagar. Reglerna gäller omsättning av ut-

hyrningstjänst till såväl näringsidkare som någon som inte är näringsidkare.

Hyra av annan lös egendom än transportmedel faller under endera huvudregel, dvs. de föreslagna 5 kap. 5 och 6 §§ (de nya artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet), beroende på vilken status hyrestagaren har. Särreglering gäller dock om hyrestagaren är någon som inte är näringsidkare och etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas utanför EG (den föreslagna 5 kap. 17 § vilken motsvaras av den nya artikel 59 i samma direktiv).

Bakgrunden till den nya artikel 56 är vissa problem som uppkommer för en del medlemsstater vid uthyrning av transportmedel till näringsidkare enligt gällande regler i mervärdesskattedirektivet. Problemen består i att en näringsidkare kan undgå de avdragsförbud för ingående skatt som gäller vid hyra av fordon i vissa medlemsstater. Detta genom att hyra fordonet i en annan medlemsstat, trots att fordonet uteslutande används i medlemsstaten där näringsidkaren hör hemma, och få skatten på hyran återbetald i den andra medlemsstaten. I huvudsak hanteras detta problem visserligen genom den nya huvudregeln i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, som innebär att uthyrningen ska anses omsatt där hyrestagaren har sitt säte eller ett fast etableringsställe. Denna lösning kompletteras emellertid av den här aktuella artikel 56, eftersom korttidsuthyrning av praktiska skäl måste hanteras annorlunda. I korttidsfallet är nämligen presumptionen att transportmedlet används där det ställs till kundens förfogande, dvs. att tjänsten konsumeras i det landet. Det kan dessutom vara svårt för uthyraren (säljaren) att vid en tillfällig uthyrning, som sker utan tidigare kontakt, tillfredsställande kunna kontrollera hyrestagaren status.

I huvudsak tre frågor uppkommer när det gäller hur den nya artikel 56 ska tillämpas.

En första fråga är vad som ska förstås med ett transportmedel. Inledningsvis bör framhållas att definitionen av nya transportmedel i artikel 2.2 i mervärdesskattedirektivet, vilken motsvaras av 1 kap. 13 a § ML, inte är tillämplig i detta sammanhang. Med transportmedel bör i stället förstås farkoster och anordningar som normalt används för att transportera personer eller föremål mellan olika platser. Detta gäller oberoende av om de är motordrivna eller inte. Exempel på transportmedel som omfattas av artikel 56 är bilar, motorcyklar, fritidsbåtar, flygplan, cyklar, jordbrukstraktorer, järnvägsvagnar och släpvagnar. Det bör dock särskilt framhållas att containrar inte är ett transportmedel.

En andra fråga är den närmare innebörden av att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period av antingen 30 eller 90 dagar. För att avgöra om hyresperioden är att betrakta som korttidsuthyrning eller inte är hyresavtalet en utgångspunkt. Avgörande för bedömningen är emellertid ytterst de faktiska förhållandena. Avtalet ger endast en presumtion avseende avtalstidens längd.

En relaterad fråga är vilken tidrymd som måste löpa mellan två hyreskontrakt – som avser samma transportmedel, på samma avtalsvillkor och som var för sig är att betrakta som korttidsuthyrning – för att de också ska anses vara sådan uthyrning i lagens mening. Enligt regeringens mening är 48 timmar en lämplig period i detta avseende. I annat fall bör varje tidigare ingånget avtal beaktas vid avgörandet av ett efterföljande avtals status. För att undvika uppkomsten av onödig administrativ börda

för de berörda bör emellertid ett avtal om korttidsuthyrning, vilket föregår ett avtal som på nu angivet vis betraktas som långtidsuthyrning, normalt inte medföra att även det förstnämnda avtalet omklassificeras. Om det dock framgår av omständigheterna i det enskilda fallet att huvudsyftet med avtalen är att uppnå skattefördelar, bör även det första avtalet retroaktivt anses vara långtidsuthyrning. Vidare bör ett avtal som förlängs så att det överskrider de föreskrivna 30 eller 90 dagarna omklassificeras till långtidsuthyrning. Om emellertid det är uppenbart att avtalet förlängts till följd av force majeure-liknande omständigheter utanför parternas kontroll bör någon sådan omklassificering inte ske.

En ytterligare likartad situation är när ett avtal om korttidsuthyrning följs av ytterligare ett sådant kontrakt mellan samma parter men avser olika transportmedel. Situationen kan exemplifieras med en näringsidkare som först hyr en personbil av märket Volvo under 30 dagar av en viss uthyrare och därefter, i direkt anslutning, under 30 dagar en personbil av märket Saab av samme uthyrare. I situationer som denna bör, enligt regeringens uppfattning, avtalen i regel bedömas var för sig vid bestämmandet om de utgör korttidsuthyrning eller inte. Om däremot sakförhållandena visar att avtalens huvudmål är att uppnå skattefördelar bör de bedömas på det sätt som anges i föregående stycke i fråga om på varandra följande avtal.

Den tredje frågan som uppkommer när det gäller hur den nya artikel 56 ska tillämpas är vad som bör avses med att transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige. Enligt regeringens mening betyder det att förvärvaren av uthyrningstjänsten ska ta transportmedlet i fysisk besittning här i landet. Det är alltså inte tillräckligt att denne disponerar över transportmedlet i juridisk mening genom ett underskrivet avtal eller tillgång till nycklar.

I nu beskriven form gäller reglerna i två år. Den 1 januari 2013 träder en ny lydelse av 56.2 i kraft och från denna tidpunkt reglerar den annan uthyrning av transportmedel än korttidsuthyrning (ovan och i fortsättningen långtidsuthyrning). Den avser då enbart uthyrning till en person som inte är näringsidkare. Vid samma tidpunkt införs dessutom en särskild regel för långtidsuthyrning av fritidsbåtar till andra än näringsidkare. Att ändringarna införs i två steg beror på att vissa medlemsstater har uppgivit att det annars kan uppstå svårigheter med att införa reglerna i tid. För förslagen i dessa delar se vidare avsnitt 6.11.

För långtidsuthyrning av transportmedel gäller i sammanfattning följande. Om uthyrningstjänsten är omsatt till någon som inte är näringsidkare gäller från och med den 1 januari 2010 till utgången av 2012 den nya huvudregeln för sådana personer i artikel 45 i mervärdesskattedirektivet (den föreslagna 5 kap. 6 § ML). Därefter gäller artikel 56.2 i samma direktiv. När detta slags uthyrning av transportmedel sker till en näringsidkare gäller både före och efter 2013 den nya huvudregeln för omsättning till sådana (artikel 44 i direktivet respektive den föreslagna 5 kap. 5 § ML).

Regler motsvarande artikel 56 i den lydelse som träder i kraft den 1 januari 2010 föreslås tas in i mervärdesskattelagen. Samtidigt bör uppmärksammas att 5 kap. 8 § andra stycket ML upphävs i detta lagstiftningsärende. Denna regel har sitt ursprung i den gällande artikel 58 i mervärdesskattedirektivet. Regeln innebär att om en uthyrningstjänst

avseende transportmedel och transporthjälpmedel utnyttjas eller på annat sätt tillgodogörs uteslutande i Sverige ska den på i regeln närmare angivna grunder anses omsatt inom landet. I och med att korttidsuthyrning av transportmedel nu kommer att regleras på annat vis saknas anledning att ha kvar denna särreglering. Det bör emellertid noteras att det enligt artikel 59 a i mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG, är möjligt att i framtiden införa en sådan regel igen om det skulle befinnas nödvändigt.

De föreslagna ändringarna bör tas in i en ny 5 kap. 15 § ML

6.8.11 Övriga tjänster

Regeringens förslag: Dagens regel i 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) om beskattningsland för vissa särskilt uppräknade tjänster (bl.a. upplåtelse av upphovsrätter, konsulttjänster, informationstjänster, telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster), så kallade övriga tjänster, överförs till en ny regel som är begränsad till att endast gälla när tjänsterna tillhandahålls personer som inte är näringsidkare i länder utanför EG. Begreppet ”transporthjälpmedel” utmönstras dock samtidigt ur paragrafen .

Promemorians förslag: Överensstämmer i stort med promemorians. I regeringens förslag utmönstras dock begreppet ”transporthjälpmedel” ur regeln. Vidare görs vissa rent språkliga ändringar i den.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att den språkliga utformningen av den föreslagna 5 kap. 16 § första meningen ML bör ses över. Skatteverket lämnar också förslag på lydelse för 5 kap. 16 § första meningen och 17 § ML. Verket föreslår även att ”eller transporthjälpmedel” stryks i den föreslagna 5 kap. 18 § 8 ML för att uppnå överensstämmelse med artikel 59 g i mervärdesskattedirektivet. Verket påpekar därvid att de bestämmelser i direktivet som särskilt reglerar omsättningsland vid uthyrning av transportmedel inte omfattar uthyrning av transporthjälpmedel. Skatteverket föreslår dessutom begreppet ”skrivtjänster” stryks i den föreslagna 5 kap. 18 § 3 ML eftersom sådana tjänster inte anges i motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet.

Skälen för regeringens förslag: I den gällande lydelsen av mervärdesskattedirektivet regleras i artiklarna 56–59 var så kallade övriga tjänster ska anses tillhandahållna. Med övriga tjänster menas följande tjänster (artikel 56.1):

a) Överlåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.

b) Reklamtjänster.

c) Tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databehandling och tillhandahållande av information.

d) Åtaganden att helt eller delvis avstå från att utöva en näringsverksamhet eller en rättighet som avses i denna artikel.

e) Bank-, finansierings- och försäkringstransaktioner, däribland återförsäkring, med undantag för uthyrning av bankfack.

f) Tillhandahållande av personal.

g) Uthyrning av materiell lös egendom, med undantag för alla slags transportmedel.

h) Tillhandahållande av tillträde till distributionssystem för naturgas och el samt transport och överföring genom dessa system och tillhandahållande av andra tjänster som är direkt kopplade därtill.

i) Telekommunikationstjänster.

j) Radio- och televisionssändningar.

k) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

När de nämnda tjänsterna tillhandahålls mellan beskattningsbara personer i olika länder, ska de anses tillhandahållna i det land köparen har sätet eller etablering för vilket förvärvet görs. Detsamma gäller om tjänsten tillhandahålls en köpare utanför gemenskapen (oavsett om denne är en beskattningsbar person eller inte).

Regleringen av var dessa tjänster ska anses tillhandahållna ändras till viss del genom direktiv 2008/8/EG. När det gäller omsättning mellan beskattningsbara personer omfattas tjänsterna av huvudregeln i nya artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. De kommer därmed att fortsätta beskattas i köparens land, normalt med omvänd skattskyldighet. Resultatet blir i dessa fall alltså i praktiken detsamma som i dag även om lagstiftningstekniken är annorlunda.

När det gäller tjänster som omsätts från näringsidkare i ett land till privatpersoner i ett annat ska de enligt huvudregeln beskattas i det land säljaren har sätet eller etablering från vilket tjänsten tillhandahålls. Detta gäller såväl enligt dagens regler (artikel 43 i mervärdesskattedirektivet) som enligt som införs genom direktiv 2008/8/EG (nya artikel 45 i mervärdesskattedirektivet). Dagens regler (artikel 56 i mervärdesskattedirektivet) och den nya artikel 59 i direktivet innebär också att de s.k. övriga tjänsterna som anges ovan ska anses omsatta utomlands om de omsätts till privatpersoner som är bosatta utanför EG.

I det gällande direktivet (artikel 58) finns dessutom en bestämmelse om att medlemsstaterna för bl.a. de tjänster som anges i artikel 56.1 (se uppräkningsen ovan) får bestämma att de ska anses tillhandahållna inom landet om det faktiska utnyttjandet av tjänsten äger rum inom landet. Detta får göras för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen. Denna bestämmelse återfinns i det nya artikel 59 a.

När det gäller telekommunikationstjänster och radio- och televisionssändningar från en näringsidkare i ett land utanför EU till en privatperson inom EU har medlemsstaterna dock ingen valfrihet. De ska beskattas där de faktiskt utnyttjas (artikel 59 b i nya direktivet och artikel 59 i gällande direktiv). Bakgrunden till denna regel är att det för ett antal år sedan förekom skatteflykt från EG till tredje land inom telekommunikationsområdet. Detta ledde även till konkurrensnedvridning i branschen (se vidare prop. 1996/97:81, s.13 ff.).

För elektroniska tjänster som tillhandahålls en privatperson som är etablerad inom EG från ett företag utanför EG innebär dagens direktiv att beskattning ska ske i det land köparen är etablerad (artikel 57). Bakgrunden till den regeln är att medlemsstaterna vill åstadkomma beskattning i det land tjänsten konsumeras, vilket har presumerats vara där köparen är etablerad (bosatt), jfr prop. 2002/03:77, s. 31 ff.. Denna regel finns kvar i

det nya direktivet men på ny plats (artikel 58). Inte heller där sker alltså i praktiken någon förändring genom det nya direktivet.

De nämnda ändringarna av reglernas uppbyggnad som följer av direktivet 2008/8/EG innebär att vissa ändringar också måste göras i mervärdesskattelagen. De regler som i dag finns i 5 kap. 7 § ML måste begränsas till att avse endast tjänster till annan än näringsidkare utanför EG. Detta görs genom de nya 5 kap. 17–18 §§ ML. Omsättning av de aktuella tjänsterna till beskattningsbara personer kommer att omfattas av den nya huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Reglerna om försäljning av elektroniska tjänster, telekommunikationstjänster samt radio- och televisionssändningar från företag i tredje land till privatpersoner i Sverige eller EG överförs till den nya 5 kap. 16 § ML.

Av den nya artikel 58 andra stycket i mervärdesskattedirektivet framgår det att kommunikation mellan tillhandahållaren och förvärvaren genom elektronisk post i sig inte betyder att det rör sig om en tjänst som tillhandahålls elektroniskt. Denna regel finns redan i dag i direktivet och är därför redan införd i 18 c § mervärdesskatteförordningen (1994:223).

En rent språklig ändring företas i den föreslagna 5 kap. 18 § 7 på så sätt att ”tillhandahållande av arbetskraft” ersätter det tidigare ”uthyrning av arbetskraft”.

Skatteverket och *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att den språkliga utformningen av den föreslagna 5 kap. 16 § första meningen ML bör ses över. Regeringen delar denna bedömning och föreslår därför erforderliga språkliga justeringar.

Vidare föreslår Skatteverket, på inledningsvis angivna grunder, att ”transporthjälpmedel” inte ska ingå i den föreslagna 5 kap. 18 § 8 ML. Regeringen delar även denna bedömning och föreslår följaktligen att begreppet utmönstras ur den aktuella bestämmelsen.

När det gäller Skatteverkets förslag att stryka begreppet ”skrivtjänster” i den föreslagna 5 kap. 18 § 3 ML anser regeringen att det bör övervägas i ett annat sammanhang än detta lagstiftningsärende, eftersom det inte har ett nära samband med övriga förslag.

Med anledning av det ovanstående föreslås nya 5 kap. 16–18 §§ ML.

År 2015 ändras artikel 58 i mervärdesskattedirektivet på så sätt att telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt elektroniska tjänster som tillhandahålls en som icke är näringsidkare beskattas där förvärvaren är bosatt oavsett om tillhandahållaren är etablerad inom EG eller inte. Ett lagförslag i den delen kommer att lämnas vid ett senare tillfälle.

6.8.12 Varutransporttjänster i samband med export och import m.m.

Regeringens förslag: Den gällande 5 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska betecknas 5 kap. 19 § ML. Samtidigt ska en följdändring göras i paragrafen med anledning av att den gällande 5 kap. 9 § ML omnumrerats till 5 kap. 3 a § ML.

Lastning, lossning, transport eller andra tjänster i samband med export eller import av varor som omfattas av 9 c kap. 1 § ML ska anses omsätta utomlands.

Promemorian förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Regeringens förslag har dock en något annan lagteknisk utformning än promemorians och saknar promemorians hänvisning till 3 kap. 30 § ML.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att promemorians förslag avseende ändringar i 5 kap. 19 § ML bör motiveras närmare.

Skälen för regeringens förslag: Med anledning av den föreslagna nya strukturen på 5 kap. mervärdesskattelagen bör den gällande 5 kap. 11 § ML omnumreras om placeras sist i det omstrukturerade kapitlet med beteckningen 5 kap. 19 § ML.

Vissa ytterligare ändringar bör även göras ifråga om vad som föreskrivs i de gällande 5 kap. 11 § 2 a och 2 b ML när paragrafen omnumreras till 5 kap. 19 § ML. Motsvarigheten till de nyssnämnda två punkterna är artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet. Där framgår att medlemsstaterna ska undanta tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, med undantag av sådana tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132 (undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset) och 135 (undantag för andra verksamheter). Detta under förutsättning att tillhandahållandet av tjänsterna är direkt förbundet med export eller import av varor när bestämmelserna i artikel 61 (temporär tullfrihet och tullagerförfarande m.m.) och 157.1 a (annat lagerförfarande än tullagerförfarande) tillämpas för de importerade varorna.

I av 5 kap. 11 § 2 a och b anges vissa typer av omsättningar av tjänster som ska anses omsatta utomlands. Lydelsen av de svenska bestämmelserna avviker dock från hur artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet är formulerad. I 5 kap. 11 § 2 a ML anges lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal, hamn- eller flygplatsverksamhet om tjänsterna avser varor från eller till ett land utanför EG. Vidare anges i 5 kap. 11 § 2 b transport eller annan tjänst inom landet som avser varor som en speditör eller fraktförare tillhandahåller en utländsk uppdragsgivare i ett land utanför EG i samband med import eller export av varan.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked av den 18 oktober 2006, dnr 6-06/I, funnit att ordalydelsen av 5 kap. 11 § 2 a och 2 b ML inte stämmer överens med artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.

Med anledning av det ovanstående föreslås att bestämmelserna i 5 kap. 11 § 2 a och 2 b ML ersätts med en regel i den föreslagna 5 kap. 19 § ML som bättre motsvarar vad som föreskrivs i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet. Det sagda betyder även att den i promemorians förslag inkluderade hänvisningen till 3 kap. 30 § första stycket ML inte bör ingå i regeln. Det innebär vidare att någon motsvarighet till lokutionen ”inom landet” i den gällande 5 kap. 11 § 2 b ML inte inkluderas i den omnumrerade paragrafen. Med detta uppnås även resultatet att varutransporttjänster som tillhandahålls näringsidkare i samband med export och viss import anses omsatta utomlands. För dessa varutransporttjänster ligger den nya regeln därmed nära vad som föreskrivs i den gällande 5 kap. 5 § första stycket andra meningen ML.

Den gällande 5 kap. 11 § ML föreslås betecknas 5 kap. 19 § ML och utformas i enlighet med vad som sagts ovan.

6.8.13 Följändringar i reglerna för vinstmarginalbeskattning av resebyråer

Regeringens förslag: Lydelsen av 9 b kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML) modifieras så att regeln är oförändrad i sak jämfört med gällande rätt. Förslaget föranleder en följändring i 5 kap. 1 § ML.

Promemorians förslag: Regeringens förslag avviker från promemorians på så sätt att det inte innehåller någon hänvisning till 5 kap. mervärdesskattelagen.

Remissinstanserna: Skatteverket, Näringslivets skattedelegation och Sveriges Kommuner och Landsting framför att förslaget innebär en materiell ändring i 9 b kap. 4 § första stycket ML som inte kan vara avsedd. Vidare föreslår Skatteverket vissa i remissvaret närmare angivna ändringar i samma lagrums andra stycke.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 307 andra stycket i mervärdesskattedirektivet framgår att resebyråtjänster ska beskattas i den medlemsstat där resebyrån har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe varifrån tillhandahållandet av tjänsten görs. Denna regeln är införlivad i mervärdesskattelagen genom att 9 b kap. 4 § första stycket ML hänvisar till beskattningslandregeln i 5 kap. 8 § i samma lag. Förslaget innebär att reglerna i 5 kap. från och med 2010 kommer att skilja sig åt mellan omsättning till näringsidkare och personer som inte är näringsidkare. Den aktuella hänvisningen till 5 kap. 8 § ML bör därför ersättas med en uttrycklig motsvarande artikel 307 andra stycket i direktivet.

Skatteverket har lämnat ett förslag avseende i 9 b kap. 4 § andra stycket ML. Regeringen finner att förslaget ligger vid sidan om förevarande lagstiftningsärendet och att det därför får övervägas i ett annat sammanhang.

Förslaget medför ändringar i 9 b kap. 4 § första stycket ML och 5 kap. 1 § ML.

6.8.14 Vissa tjänster som uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG

Regeringens förslag: En varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare ska anses omsatt utomlands om den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG. Detsamma gäller tjänster som tillhandahålls en näringsidkare och tjänsterna har anknytning till transportverksamhet eller innebär värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inte något förslag i detta avseende.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del. Jfr dock avsnitt 6.8.4 och 6.8.7.

Skälen för regeringens förslag: Av avsnitt 6.8.4 och 6.8.7 framgår att två remissinstanser uttrycker oro för att vissa tjänster kan komma att

dubbelbeskattas i de fall tjänsterna i sin helhet utförs i ett tredje land samtidigt som de omfattas av den föreslagna 5 kap. 5 § ML i de fall köparen är en näringsidkare som är etablerad i Sverige. Tjänsterna i fråga är varutransporttjänster och tjänsterna med anknytning till transportverksamhet eller innebär värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom, dvs. sådana tjänster som anges i den föreslagna 5 kap. 12 § ML.

De nu aktuella tjänsterna är sådana som det är förhållandevis enkelt att avgöra om de uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG. Mot denna bakgrund och bl.a. hur transporttjänster i övrigt beskattas enligt den föreslagna 5 kap. 9 § ML synes det, enligt regeringens mening, välavvägt att dessa tjänster undantas från svensk beskattning om de uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EG med stöd av artikel 59 a i mervärdesskattedirektivet.

Den föreslagna regleringen bör tas in i den nya 5 kap. 19 § 5 ML

6.9 Registrering och periodisk sammanställning

Regeringens förslag: Skatteverket ska registrera en näringsidkare som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EG-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

Den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning ska lämna uppgifter om omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt och förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om registreringskyldighet i 3 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483) inkluderar i sin gällande lydelse, utom i vad som föreslås ovan, den ytterligare registreringskyldighet som införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG. Några andra lagstiftningsåtgärder än den föreslagna behövs följaktligen inte i anledning härav.

Några lagstiftningsåtgärder krävs inte heller på grund av de ändringar direktivet medför i regleringen av vilka uppgifter en periodisk sammanställning ska innehålla. Det existerande bemyndigandet (se 10 kap. 33 § andra stycket SBL och 65 § skattebetalningsförordningen [1997:750]) är tillräckligt för att Skatteverket ska kunna meddela erforderliga föreskrifter om uppgiftslämnandet.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens så när som på att regeringens förslag även innehåller en uttrycklig motsvarighet till artikel 214 e i mervärdesskattedirektivet.

Remissinstanserna: Skatteverket anför att eftersom förslagets tillämpningsområde avgränsas genom en hänvisning till mervärdesskattedirektivet är det särskilt viktigt att det kommenteras närmare, t.ex. i fråga om vilka tjänster som avses. Verket föreslår vidare – på i remissvaret närmare angivna grunder – att ordet ”förvärv” i 10 kap. 33 § första stycket 1 SBL bör strykas för att undanröja osäkerhet om vad bestämmelsen avser.

FAR SRS påpekar att förslaget medför att säljarna måste känna till hur samtliga övriga 26 medlemsländer bedömer den tjänst som har tillhandahållits för att kunna bestämma om rapportering ska ske eller inte. *FAR SRS* framhåller att något system som möjliggör en sådan kontroll inte finns i dag och att det därför vore önskvärt om rapporteringsskyldigheten anges utan hänvisning till mervärdesskattedirektivet. *Näringslivets Skattedelegation (NSD)* påtalar även de svårigheten att avgöra om en tjänst är skattepliktig i det andra EG-landet då medlemsstaternas mervärdesskatteregler inte är fullt ut harmoniserade på tjänsteområdet. Både *FAR SRS* och *NSD* framhåller också att säljaren inte heller har något forum att vända sig till för att utreda frågan.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Vem som är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt framgår av artikel 214 i mervärdesskattedirektivet. Motsvarande svenska reglering finns i 3 kap. 1 § 2, 4 och 5 SBL. Genom direktiv 2008/8/EG införs två nya registreringsgrunder, artiklarna 214 d och 214 e. De nya grunderna sammanhänger med den skattskyldighet som föreskrivs i den nya artikel 196 som också införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG. I artikel 196 föreskrivs att mervärdesskatten ska betalas av köparen när förvärvet avser sådana tjänster som avses i artikel 44 i direktivet, dvs. när huvudregeln för beskattningsland avseende omsättningar till näringsidkare är tillämplig. De två nya registreringsgrunderna i artikel 214 föreskriver att både köparen och säljaren i en sådan transaktion är skyldiga att registrera sig till mervärdesskatt. Av 3 kap. 1 § 2 och 4 ML följer att Skatteverket ska registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen och den som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§. I promemorian görs bedömningen att den existerande regleringen i skattebetalningslagen därmed redan i dag har en formulering som täcker den registreringskyldighet som införs i mervärdesskattedirektivet genom direktiv 2008/8/EG. Regeringen kan inte ansluta sig till denna bedömning när det gäller vad som föreskrivs i artikel 214 e i mervärdesskattedirektivet, dvs. i fråga om skyldigheten att registrera säljaren. För att genomföra direktivet i denna del bör det i 3 kap. 1 § SBL införas en skyldighet för Skatteverket att registrera en näringsidkare som är etablerad i Sverige och omsätter tjänster i ett annat EG-land som förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

De beskrivna förändringarna i EG-rätten medför också ändringar i regleringen av vem som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning. Denna skyldighet framgår av artikel 262 i mervärdesskattedirektivet och 10 kap. 33–37 §§ SBL. I dag avser sammanställningen enbart EG-handeln med varor. Genom direktiv 2008/8/EG kompletteras artikel 262 med regler om att även vissa tjänster ska tas upp i sammanställningen.

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering är även skyldig att enligt 10 kap. 33 § SBL lämna en periodisk sammanställning vari uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder ska upptas. I artikel 262 c i mervärdesskattedirektivet utökas skyldigheten till vissa tjänster. I skattebetalningslagen föreslås därför att en bestämmelse införs innebärande att den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning ska lämna uppgifter om omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där

tjänsten är omsatt och förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

Tre remissinstanser betonar på olika sätt svårigheterna för en säljare att avgöra om en tjänst är skattepliktig i det andra EG-landet. Regeringen inser att förslaget ger upphov till sådana problem. Samtidigt kan de svårigen avhjälpas eftersom kontrollsystemet bygger på att det andra EG-landet ska få uppgifter som korresponderar med den skatt som köparen ska betala enligt det landets regler. En hänvisning i mervärdesskattelagen till artikel 196 i mervärdesskattedirektivet framstår därför som nödvändig. Två instanser framhåller också att säljaren inte heller har något forum att vända sig till för att utreda frågan. Det är regeringens förhoppning att de olika medlemsstaternas skattemyndigheter kan vara behjälpliga i utredningsfrågan, t.ex. genom att sammanställa erforderliga uppgifter.

Skatteverket föreslår att ordet ”förvärv” i 10 kap. 33 § första stycket 1 SBL stryks. Detta för att undanröja osäkerhet om vad bestämmelsen avser. Regeringen konstaterar att detta är en fråga som faller utanför ramen för detta lagstiftningsärende och därför bör övervägas i ett annat sammanhang.

Genom direktiv 2008/8/EG ändras även artikel 264 som reglerar innehållet i den periodiska sammanställningen. I dag föreskriver Skatteverket med stöd av det bemyndigande som finns i 10 kap. 33 § andra stycket SBL och 65 § skattebetalningsförordningen (1997:750) dessa uppgifter. Detta föreslås även ske när det gäller de uppgifter som föreskrivs i den nya lydelsen av artikel 264.

6.10 Ändringar i 5 kap. mervärdesskattelagen ikraftträdande år 2011

Regeringens förslag: Förslaget i avsnitt 6.8.6 ska inskränkas till att gälla situationen att förvärvaren av de där omnämnda tjänsterna är någon som inte är näringsidkare.

Tillträdet som tillhandahålls en näringsidkare till kulturella och liknande andra evenemang är omsatt inom landet om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Sveriges Kommuner och Lands ting* (SKL) anmärker att författningskommentaren till den föreslagna 5 kap. 11 a § ML endast anger exempel på vilka tjänster som kan anses ha anknytning till tillträdet. Bestämmelsens innebörd och räckvidd bör, enligt SKL, anges mer exakt för att möjliggöra en korrekt tillämpning. SKL menar att ett flertal tjänster, utöver de exemplifierade, bör kunna anses som tjänster med anknytning till tillträdet, t.ex. tillhandahållande mot ersättning av seminarier på en mäs sa och lunch på en kongress. SKL finner det olyckligt om tjänster i ett sammansatt tillhandahållande ska bedömas enligt olika omsättningslandsregler. *Svenska Resebyråföreningen* anför att från

och med 2011 ska den föreslagna 5 kap. 5 § ML tillämpas för kulturella m.m. vilket kan komma att leda till dubbelbeskattning av sådana tjänster.

Skälen för regeringens förslag: Den 1 januari 2011 träder de nya artiklarna 53 och 54 i mervärdesskattedirektivet i kraft. Artiklarnas grund återfinns i artikel 3 i direktiv 2008/8/EG. Från denna tidpunkt gäller artikel 53 i mervärdesskattedirektivet enbart omsättningar till näringsidkare samt tillhandahållandet av själva tillträdet till vissa arrangemang och tjänster i anknytning till detta. Arrangemangen är desamma som i den till dess gällande lydelsen av artikel 53 betecknas verksamheter, dvs. kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande arrangemang. Det sistnämnda exemplifieras med mässor och utställningar. Tillträdet och tjänsterna i anknytning till detta ska beskattas där evenemanget faktiskt äger rum. Det bör noteras att i den svenska lagtexten har valts ordet "evenemang" där direktivet använder dels detta ord, dels ordet "arrangemang". Direktivets ord "verksamhet" motsvaras av det språkligt lämpligare ordet "aktivitet" i mervärdesskattelagen. Från och med den 1 januari 2011 överförs innehållet i artikel 53 till artikel 54, vars tillämpningsområde dock inskränks till att gälla icke näringsidkare.

Skälet till uppdelningen av reglerna är, som också nämns i avsnitt 6.8.6, ambitionen att minska regelns tillämpningsområde för omsättning av de aktuella tjänsterna till näringsidkare och i stället tillämpa huvudregeln i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet (förslagets 5 kap. 5 § ML) i så stor omfattning som möjligt och lämpligt. För näringsidkare bör regeln med andra ord bara tillämpas när det är opraktiskt att tillämpa huvudregeln. På så sätt förenklas för företagen genom att mervärdesskatten ska betalas i det land där förvärvaren av tjänsten är etablerad och av denne genom så kallad omvänd skattskyldighet. I annat fall tvingas näringsidkare betala mervärdesskatt och begära återbetalning i situationer där det saknas skäl att frånga huvudregeln. Av det sagda följer att den nya artikel 53 i direktivet som gäller från den 1 januari 2011 bör tillämpas restriktivt.

Ett evenemang är något som är mer begränsat än en aktivitet, som har ett element av kontinuitet i sig. En utställning, ett seminarium, en konferens och en fotbollsmatch är evenemang. Däremot är t.ex. ett träningspass i veckan en aktivitet och detsamma gäller en terminskurs i drejning. Om en sådan aktivitet tillhandahålls någon som inte är näringsidkare kommer den enligt den nya artikel 54 i mervärdesskattedirektivet att beskattas där den faktiskt äger rum. Om aktiviteten i stället omsätts till en näringsidkare beskattas den enligt den nya artikel 44 i direktivet (den föreslagna 5 kap. 5 § ML). Det bör i sammanhanget uppmärksammas att begreppet aktivitet inkluderar begreppet evenemang och att reglerna som styr aktiviteter, både före och efter den 1 januari 2011, även gäller för evenemang.

Begreppet tillträde avser rätten att vistas på en plats eller beloppet som erläggs för att få vistas där. Tillträde exemplifieras bäst med försäljningen av entrébiljetter och det avser endast tjänster vars väsentliga funktion är att ge rätten att komma in på ett evenemang. Om betalningen för att deltagandet i t.ex. ett seminarium eller en konferens i stället i sin helhet hanteras före evenemanget och någon möjlighet att närvara inte finns utan sådan betalning bör betalningen dock inte anses utgöra tillträde. I en

sådan situation finns inte heller något behov av att betrakta betalningen som tillträde, eftersom det saknas en fysisk närvaro av både näringsidkare och andra än näringsidkare som avser att delta i evenemanget när betalningen görs. Om ett sådant evenemang däremot även är öppet för allmänheten genom biljettförsäljning bör betalningen följaktligen anses utgöra tillträde i samtliga fall.

Sveriges Kommuner och Landsting berör bl.a. frågan om vad som gäller vid blandade omsättningar. I detta fall gäller att om inte tillträdet är den mest framträdande delen av de tjänster som tillhandahålls utgör omsättningen inte tillträde.

EG-domstolens uttalande i punkten 30 i avgörandet den 25 februari 1999 C-349/96, *Card Protection Plan Ltd [CPP] mot Commissioners of Customs & Excise*, REG 1999, s. I-973, kan användas vid tolkningen av begreppet ”tjänster i anknytning till tillträdet”. En tjänst ska, enligt domstolen anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänsten som tillhandahålls. När det gäller omsättningar till näringsidkare gäller från och med den 1 januari 2011 att endast tjänster i anknytning till tillträdet omfattas av den nya artikel 53 i mervärdesskattedirektivet (förslagets 5 kap. 11 a § ML). Vad avser omsättningar till andra än näringsidkare finns det däremot inga begränsningar för vilka underordnade tjänster som omfattas av den nya artikel 54 i direktivet (förslagets 5 kap. 11 § ML).

Slutligen kan kort sägas att vid bedömningen av vem som organiserar aktiviteten vid tillämpningen av den nya artikel 54 i direktivet är det egentliga ansvaret för aktiviteten avgörande. Tjänster som organisatören tillhandahåller omfattas av artikeln medan tjänster som han köper inte gör det.

Med ikraftträdande den 1 januari 2011 föreslås införas ändringar i 5 kap. 11 § ML och en ny 5 kap. 11 a § i mervärdesskattelagen som motsvarar nu angivna regler i artikel 3 i direktiv 2008/8/EG.

6.11 Ändringar i 5 kap. mervärdesskattelagen ikraftträdande år 2013

6.11.1 Inledning

Av avsnitt 6.8.10 framgår att det den 1 januari 2010 införs regler i mervärdesskattelagen som avser omsättningsland för tjänster i form av korttidsuthyrning av transportmedel. Det framgår också att dessa regler avser omsättningar av sådana tjänster till både näringsidkare och de som inte är det. I mervärdesskattedirektivet träder den 1 januari 2013 en ändrad lydelse av artikel 56.2 och en ny artikel 56.3 i kraft. Båda inför ytterligare regler för uthyrning av transportmedel samt avser enbart andra än näringsidkare och långtidsuthyrning. Avsnitt 6.8.10 innehåller en sammanfattning av vilka regler som vid olika tidpunkter styr omsättningslandet för långtidsuthyrning av transportmedel.

6.11.2 Långtidsuthyrning av transportmedel

Regeringens förslag: En tjänst som avser långtidsuthyrning av transportmedel och förvärfvas av någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En sådan uthyrningstjänst är dock omsatt utomlands om den avser en fritidsbåt som levereras till förvärvaren i ett annat EG-land än Sverige och uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EG-landet och tjänsten tillhandahålls därför.

Promemorians förslag: Överensstämmer med promemorians. Vissa språkliga och redaktionella ändringar har dock gjorts i regeringens förslag jämfört med promemorians.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför att utformningen av den föreslagna 5 kap. 15 a § medför att långtidsuthyrning till näringsidkare felaktigt kommer att omfattas av 5 kap. 1 § ML. Verket lämnar även ett förslag till utformning av den aktuella regeln.

Skälen för regeringens förslag: Som redan framgått träder en ändrad lydelse av artikel 56.2 (se avsnitt 6.8.10 för den ursprungliga lydelsen) och en ny artikel 56.3 i mervärdesskattedirektivet ikraft den 1 januari 2013. Båda införs genom artikel 4 i direktiv 2008/8/EG. Artikel 56.3 i mervärdesskattedirektivet är i praktiken en omnumrerad och fram till den tidpunkten betecknad artikel 56.2 i samma direktiv. Den anger med andra ord att korttidsuthyrning i normalfallet betyder hyra i högst 30 dagar. För fartyg gäller dock tidsgränsen 90 dagar. Den nya lydelsen av 56.2 första stycket föreskriver att omsättningslandet för tillhandahållande av annan uthyrning av transportmedel än korttidsuthyrning (fortsättningsvis betecknad långtidsuthyrning) är platsen där kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Regeln gäller dock enbart för omsättningar till icke beskattningsbara personer. Sammanfattningsvis och med viss förenkling innebär detta att korttidsuthyrning av t.ex. bilar till privatpersoner beskattas i det land bilen ställs till kundens förfogande och att långtidsuthyrning beskattas i kundens hemland.

Med ikraftträdande den 1 januari 2013 föreslås i mervärdesskattelagen tas in bestämmelser som motsvarar nu angivna föreskrifter i artikel 4 i direktiv 2008/8/EG. Det kan dock noteras att reglerna i detta avseende placeras på ett annat vis i mervärdesskattelagen jämfört med i direktivet. Definitionen av korttidsuthyrning kvarstår enligt förslaget som 5 kap. 15 § andra stycket ML. Här bör också nämnas att långtidsuthyrning av transportmedel till näringsidkare även efter 2012 utgång styrs av den föreslagna huvudregeln i 5 kap. 5 § ML.

Den svenska regleringen föreslås också kompletteras med bestämmelser som inskränker tillämpningsområdet för de föreslagna reglerna för att de svenska reglerna inte ska omfatta långtidsuthyrningar av fritidsbåtar som ska beskattas i andra EG-länder. I annat fall skulle EG-rätten inte genomföras på ett korrekt sätt, eftersom dubbelbeskattning skulle uppkomma.

I fråga om vad *Skatteverket* anför hänvisar regeringen till avsnitt 6.8.1. Regeringen anser dock att språkliga och redaktionella ändringar bör göras i promemorians förslag varvid verkets förslag kan utgöra förlaga.

Förslaget bör tas in i en ny 5 kap. 15 a § ML.

6.11.3 Långtidsuthyrning av fritidsbåt

Regeringens förslag: En tjänst som avser långtidsuthyrning av fritidsbåt är omsatt inom landet om den tillhandahålls någon som inte är näringsidkare, den avser en båt som faktiskt levereras till förvärvaren i Sverige och uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls därifrån.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Bakgrunden till nya lydelsen av artikel 56.2 andra stycket mervärdesskattedirektivet framgår av avsnitt 6.11.2. Detta stycke stadgar att platsen för uthyrning av fritidsbåtar till icke beskattningsbara personer i andra fall än vid korttidsuthyrning (långtidsuthyrning), ska vara den plats där fritidsbåten faktiskt levereras till mottagaren. Detta förutsätter dock att tjänsteleverantören faktiskt tillhandahåller uthyrningstjänsten från sätet för sin ekonomiska verksamhet eller från ett fast etableringsställe beläget på samma plats som leveransen sker.

I sammanhanget kan noteras att det av ett uttalande till protokollet till artikel 56 framgår att rådet uppmanar kommissionen att undersöka de olika aspekterna av uthyrning av fritidsbåtar. Detta för att vid behov lämna förslag till rådet i syfte att säkerställa beskattning på platsen där tjänsten konsumeras.

Med ikraftträdande den 1 januari 2013 föreslås i mervärdesskattelagen tas in bestämmelser som motsvarar nu angivna föreskrifter i artikel 4 i direktiv 2008/8/EG.

Förslaget bör tas in i en ny 5 kap. 15 b § ML.

6.12 Ändringar i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 om administrativt samarbete

De ändrade regler för i vilket land tillhandahållanden av tjänster ska beskattas som införs genom direktiv 2008/8/EG innebär att skatten som huvudregel tillfaller medlemsstaten där köparen är etablerad vid ett gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster mellan näringsidkare. Omvänd skattskyldighet, dvs. att köparen i stället för betalar säljaren betalar skatten, kommer i större utsträckning att tillämpas inom EG vid sådana transaktioner. De nya reglerna innebär en stor förändring av EG:s mervärdesskattesystem. För att säkerställa en korrekt tillämpning av de nya reglerna för omvänd skattskyldighet är det viktigt att de berörda medlemsstaterna samarbetar bl.a. vad gäller informationsutbyte. I syfte att förbättra det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna beslutade EU:s ministerråd den 12 februari 2008 om ändringar i förord-

ning (EG) 1798/2003 om administrativt samarbete. Ändringarna finns i förordning (EG) 143/2008⁵⁷. De innebär bl.a. att den information som utbyts mellan myndigheterna vidgas till att omfatta även sådana tjänster som företagen p.g.a. de nya reglerna ska redovisa i den periodiska sammanställningen, dvs. sådana tjänster för vilka köparen ska betala mervärdesskatten.

De nya reglerna i direktiv 2008/9/EG om återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten leder också till att medlemsstaterna kommer att behöva utbyta avsevärt mer information. I den femte beaktandesatsen i förordningen konstateras bl.a. att informationsutbytet bör ske elektroniskt och inom ramen för de befintliga systemen för informationsutbyte och på så vis hålla medlemsstaternas administrativa börda nere.

De nya bestämmelserna om utbyte och bevarande av information inom ramen för det förfarande som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG förs in i ett nytt kapitel VIa med en ny artikel, 34 a, i förordningen (EG) nr 1798/2003⁵⁸. Reglerna ska tillämpas från och med den 1 januari 2010.

Den nya bestämmelsen innebär att den behöriga myndigheten, som tar emot en återbetalningsansökan i sökandens etableringsmedlemsstat, ska vidarebefordra ansökan till de behöriga myndigheterna i varje berörd återbetalande medlemsstat inom 15 kalenderdagar efter det att ansökan inkom. Det ska ske på elektronisk väg. Genom att ansökan vidarebefordras bekräftar myndigheten att sökanden är en i mervärdesskattehänseende beskattningsbar person samt att det registreringsnummer för mervärdesskatt som sökanden uppgivit är giltigt för återbetalningsperioden. Ansökan ska dock inte vidarebefordras om den sökande inte uppfyller villkoren för att ha rätt till återbetalning, t.ex. om sökanden inte är en beskattningsbar person eller om han endast bedriver skattefri verksamhet.

De behöriga myndigheterna i varje återbetalande medlemsstat ska delge myndigheterna i övriga medlemsstater alla uppgifter som de tar in genom ansökan i enlighet med listan i artikel 9.2 i direktiv 2008/9/EG. Delgivandet ska ske på elektronisk väg. Artikel 34 a i förordningen anger också vilket förfarande som ska användas för att fastställa de närmare tekniska specifikationer som behövs för det aktuella delgivningsförfarandet. Artikeln anger också att om de behöriga myndigheterna i en återbetalande medlemsstat utnyttjar möjligheten i artikel 11 i direktiv 2008/9/EG, dvs. att kräva att sökanden lämnar en redogörelse för sin affärsverksamhet med harmoniserade koder, ska de behöriga myndigheterna i övriga

⁵⁷ Rådets förordning (EG) 143/2008 av den 12 februari 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 i fråga om införande av arrangemang för administrativt samarbete och informationsutbyte vad gäller bestämmelserna i fråga om platsen för tillhandahållande av tjänster, de särskilda ordningarna och förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt (EUT L 44, 20.2.2008, s. 1, Celex 32008R0143).

⁵⁸ Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 15.10.2003, s. 1, Celex 32003R1798). Kommissionen har utfärdat tillämpningsföreskrifter till rådets förordning: Kommissionens förordning (EG) nr 1925/2004 av den 29 oktober 2004 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 angående administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt (EUT L 331, 5.11.2004, s. 13, Celex 32004R1925).

medlemsstater underrättas härom på elektronisk väg. Artikel 34 a innehåller slutligen en bestämmelse om hur de sistnämnda harmoniserade koderna ska fastställas.

7 Förslag till ändrade regler för periodiska sammanställning m.m.

7.1 Förbättrad kontroll vid gränsöverskridande omsättningar inom EG

Genom direktiv 2008/117/EG görs ett antal ändringar i mervärdesskattedirektivet. Syftet med ändringarna är att förbättra kontrollen vid gränsöverskridande omsättning av varor och tjänster och därmed minska skatteundragandena inom EG. Genom att snabbare än i dag inhämta uppgifter om genomförda transaktioner från företagen kan myndigheterna i det land där transaktionerna ska beskattas få tillgång till uppgifterna fortare. En transaktion och informationsutbytet om denna ska ligga närmare varandra tidsmässigt. Därigenom förbättras myndigheternas kontrollmöjligheter.

7.2 Huvudregler för vilken rapporteringsperiod en periodisk sammanställning ska avse

Regeringens förslag: En periodisk sammanställning ska göras för varje kalendermånad för uppgifter om omsättning, förvärv och överföring av varor. När det gäller uppgifter om omsättning av tjänster ska sammanställningen göras varje kalenderkvartal.

Promemorians förslag: Stämmer delvis med regeringens. Regeringens förslag innebär att huvudregeln ska vara kvartalsrapportering för uppgifter om tjänster i stället för månadsrapportering som i promemorians förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket, Regelrådet, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Statistiska centralbyrån och Sveriges redareförening tillstyrker förslaget. Näringslivets skattedelegation, Näringslivets regelnämnd, Svenska Bankföreningen, Lantbrukarnas Riksförbund, Företagarna, Sveriges Kommuner och Landsting och FAR SRS avstyrker förslaget.* Flertalet av de remissinstanser som avstyrker förslaget anser i huvudsak att direktivets möjligheter till kvartalsrapportering bör utnyttjas för att svenska företag inte ska vara i ett sämre läge än sina utländska konkurrenter genom en högre administrativ börda.

Skälen för regeringens förslag: I dag anger mervärdesskattedirektivet att en sammanställning som huvudregel ska upprättas för varje kvartal. Medlemsstaterna får dock föreskriva att sammanställningen ska lämnas månadsvis (artikel 263 punkterna 1 och 2). De uppgifter sammanställnin-

gen ska innehålla avser *varor* och finns närmare angivna i direktivet (artiklarna 264 och 265).

Enligt gällande svensk rätt är den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering enligt bestämmelserna i 3 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL) skyldig att i en periodisk sammanställning, lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder (10 kap. 33 § SBL). Den periodiska sammanställningen ska avse tidsperioden ett kalenderkvartal (10 kap. 35 § SBL).

Från och med den 1 januari 2010 ska även uppgifter om vissa *tjänster* tas upp i en periodisk sammanställning. Se vidare avsnitt 6.9 härom.

Genom direktiv 2008/117/EG föreskrivs ändringar i mervärdesskatte-direktivet ifråga hur ofta en periodisk sammanställning ska lämnas. En sammanställning ska som huvudregel ska upprättas för varje kalendermånad inom en tidsfrist på högst en månad i enlighet med de förfaranden som medlemsstaterna fastställer (artikel 263.1 i direktivet). Denna artikel omfattar både uppgifter om varuleveranser och tillhandahållanden av tjänster. Medlemsstaterna får dock tillåta att de beskattningsbara personerna lämnar in sammanställningen varje kalenderkvartal när det gäller tillhandahållanden av tjänster (artikel 263.1 c i direktivet). Bakgrunden till ändringarna är som nämns i föregående avsnitt att förbättra möjligheterna till kontroll av gränsoverskridande omsättningar inom EG.

I promemorian föreslås att periodiska sammanställningar som huvudregel ska lämnas för varje kalendermånad för uppgifter om såväl omsättning, förvärv och överföring av varor som tillhandahållande av tjänster. Som skäl för detta anges i promemorian bl.a. att det saknas anledning att behandla företag som tillhandahåller tjänster respektive varor olika. Vidare betonar promemorian vikten av att en transaktion och informationsutbytet om denna ligger nära varandra tidsmässigt.

Ett antal remissinstanser påpekar att möjligheten till kvartalsrapportering bör utnyttjas för att sänka företagens administrativa börda och framhåller att andra medlemsstater avser att utnyttja denna möjlighet.

Regeringen anser att de åtgärder som vidtas för att förbättra mervärdesskattekontrollen nogga bör vägas mot den ökade administrativa börda kontrollen innebär för företagen och Skatteverket. Vid en sådan bedömning anser regeringen att värdet av att reducera den administrativa bördan gör att Sverige, på samma vis som vissa andra medlemsstater, bör utnyttja möjligheten att låta uppgifter om tjänster rapporteras per kalenderkvartal.

Huvudregeln bör därför vara att en periodisk sammanställning som avser uppgifter om varor ska lämnas för varje kalendermånad och en sådan avseende uppgifter om tjänster ska lämnas för varje kalenderkvartal.

Förslaget föranleder ändringar i 10 kap. 35 § SBL.

7.3 Rapporteringsperioden för varor styr när uppgifter ska lämnas om både varor och tjänster

<p>Regeringens förslag: Den som ska lämna uppgifter om både varor och tjänster ska göra den periodiska sammanställningen enligt de regler som gäller för lämnandet av uppgifter om varor.</p>
--

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inte något förslag i denna del. Regeringens förslag är en följd av vad som föreslås i avsnitt 7.2.

Remissinstanserna: Inga remissinstanser har yttrat sig angående denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Genom direktiv 2008/117/EG införs en ny artikel 263 i mervärdesskattedirektivet. Artikeln innebär att medlemsstaterna får kräva att de beskattningsbara personerna som tillhandahåller både varor och tjänster som avses i artikel 264.1 d lämnar in sammanställningen för varje kalenderkvartal inom den tidsfrist som gäller för sådana beskattningsbara personer som endast tillhandahåller varor (artikel 263.1 c andra stycket). Någon motsvarighet till denna regel finns varken i det gällande mervärdesskattedirektivet eller i mervärdesskattelagen.

Som framgår av avsnitt 7.2 föreslås rapporteringsperioderna för uppgifter om varor och tjänster som huvudregel vara olika långa. Frågan är då vad som bör gälla för den som ska rapportera uppgifter om både varor och tjänster. Skatteverket har i ett annat sammanhang understrukit att en tillämpning av samma rapporteringsperiod för både varor och tjänster kommer att underlätta verkets hantering och bevakning av uppgiftsskyldigheten. Ett enhetligt rapporteringssystem bör även minska den administrativa bördan för de företag som ska lämna uppgifter om både varor och tjänster. Med hänsyn till att det inte sällan finns ett nära samband mellan de levererade varorna och tillhandahållna tjänsterna ökar även möjligheten för att korrekta uppgifter lämnas i sammanställningen jämfört med om uppgifterna om dessa rapporteras med olika periodicitet. Därmed kan Skatteverkets resurser också koncentreras till kontrollen av de lämnade uppgifterna, i stället för att delvis användas till att rätta rapporteringsfel. När det gäller längden på den enhetliga rapporteringsperioden bör vad som gäller för varor styra eftersom periodlängden för dessa är obligatorisk i vissa fall. Enligt regeringens mening bör således företag som rapporterar uppgifter om både varor och tjänster som huvudregel göra det månadsvis. Rapporteringsperiodiciteten kan dock vara kalenderkvartal även vid sådan rapportering om uppgifterna avseende varorna rapporteras per kalenderkvartal enligt vad som sägs i nästa avsnitt.

Förslaget föranleder ändringar i 10 kap. 35 § SBL.

7.4 Kvartalsrapportering för små företag

Regeringens förslag: Om den som är skyldig att lämna periodisk sammanställningen begär det ska Skatteverket besluta att sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal. Detta gäller under förutsättning att det sammanlagda värdet av omsättning, förvärv och överföringar av varor inte överstiger 1 000 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, för det innevarande eller något av de fyra föregående kalenderkvartalen.

Promemorians förslag: Stämmer delvis med regeringens. I regeringens förslag är tröskelvärdet 1 000 000 kronor i stället för 500 000 kro-

nor som i promemorians förslag. I regeringens förslag beaktas inte heller värdet av transaktioner avseende tjänster vid prövningen av om tröskelvärdet överskrids. Vissa språkliga förändringar har också gjorts i förhållande till promemorians förslag.

Remissinstanserna: *Regelrådet, Sveriges redovisningskonsulters förbund* och *Sveriges redareförening* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* välkomnar att möjligheten att tillämpa ett högre tröskelvärde under övergångsperioden 2010–2011 inte utnyttjas. Ett tidsbegränsat tröskelvärde är, enligt verket, förenat med kostnader för ändringar av system och rutiner samt informationsinsatser i samband med övergångsperiodens utgång. *Näringslivets skattedelegation* och *Lantbrukarnas Riksförbund* anser att alla möjligheter till att minska den administrativa bördan för så många företag som möjligt bör utnyttjas.

Skälen för regeringens förslag: För att möjliggöra en avvägning mellan kontrollåtgärderna för att minska skatteundandragande och den administrativa bördan som dessa innebär inför direktiv 2008/117/EG en möjlighet i mervärdesskattedirektivet för medlemsstaterna att tillåta kvartalsvis rapportering av uppgifter om varor i de fall transaktionernas belopp är ringa. Enligt artikel den nya 263.1 a första stycket i mervärdesskattedirektivet ska en periodisk sammanställning i detta fall lämnas för varje kalenderkvartal. Förutsättningen för detta är att de varuleveranser som avses i artiklarna 264.1 d och 265.1 c i direktivet inte överstiger 50 000 euro, exklusive mervärdesskatt, eller motsvarande belopp i nationell valuta vare sig för det aktuella kvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen. Under en övergångsperiod, från den 1 januari 2010 till och med den 31 december 2011, har medlemsstaterna dessutom möjlighet att fastställa tröskelvärdet till 100 000 euro. Någon motsvarighet till dessa regler finns varken i den gällande lydelsen av mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen.

Regeringen delar promemorians bedömning att den svenska lagstiftningen bör innehålla ett tröskelvärde för att minska de små företagens administrativa bördan. Om tröskelvärdet inte överskrids bör rapporteringen i den periodiska sammanställningen alltså ske kvartalsvis. När det gäller vilka transaktioner som ska beaktas vid avgörandet om tröskelvärdet överskrids eller inte anser regeringen, i motsats till promemorian, att värdet av transaktioner avseende tjänster inte bör beaktas. Detta bl.a. eftersom skyldigheten att rapportera tjänster är ny för företagen och kräver omställning av system och rutiner.

Vad avser nivån på tröskelvärdet delar regeringen remissinstansernas uppfattning att den administrativa bördan bör reduceras så mycket som möjligt för små företag. Enligt regeringens mening är det också, oaktat de av Skatteverket angivna omställningskostnaderna vid regelförändringar och andra problem som uppstår vid sådana ändringar, en rimlig avvägning att tröskelvärdet 100 000 euro utnyttjas under den föreskrivna övergångsperioden i stället för att värdet är 50 000 euro hela tiden, som föreslås i promemorian. Tröskelvärdet sätts därför lämpligen till 1 000 000 kronor. Vidare minskas omställningsproblemen av att regeländringen sker på ett i förväg känt sätt och vid en i förväg känd tidpunkt.

När det gäller reglerna efter övergångsperiodens utgång, se avsnitt 7.12
Ovanstående förslag bör tas in i en ny 10 kap. 35 a § SBL

7.5 Återgång till månadsrapportering för varor

Regeringens förslag: Skatteverkets beslut att periodiska sammanställningar ska lämnas för varje kalenderkvartal för uppgifter om varor ska upphöra att gälla när förutsättningarna för beslutet inte längre är uppfyllda.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens. Vissa redaktionella ändringar har dock gjorts i förhållande till promemorians förslag.

Remissinstanserna: Inga remissinstanser har yttrat sig angående denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Genom direktiv 2008/117/EG införs artikel 263.1 c andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Artikel 263 innebär att möjligheten till kvartalsrapportering ska upphöra att vara tillämplig från och med utgången av den månad under vilken det totala beloppet, före mervärdesskatt, för de varuleveranser som avses i artiklarna 264.1 d och 265.1 c i direktivet för det pågående kvartalet överstiger beloppet 50 000 euro eller motsvarande belopp i nationell valuta. Av skäl som närmare framgår av avsnitt 7.4 kommer tröskelvärdet som införs i svensk rätt vara 1 000 000 kronor.

Om detta tröskelvärde överskrids föreligger inte längre förutsättningar för kvartalsrapportering och Skatteverkets beslut om detta upphöra därmed att gälla. Frågan är när månadsrapportering åter ska bli tillämplig.

Med hänsyn till att den nya bestämmelsen i artikel 263 mervärdesskattedirektivet föreskriver en skyldighet att senast inom en månad upprätta en sammanställning för den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början vid överskridandet av tröskelvärdet, spelar det inte någon större roll om månadsrapportering börjar tillämpas från och med den månad då tröskelvärdet överskreds eller påföljande månad. Om överskridandet sker redan under den första månaden i kvartalet har det dock ingen betydelse när en återgång till månadsrapportering sker. Det innebär att tillhandahållanden under överskridandemånaden kommer att rapporteras antingen i en separat sammanställning eller i en sammanställning tillsammans med den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början. Det första alternativet medför visserligen en viss administrativ börda, men med hänsyn till att en återgång till kvartalsrapportering inte kan ske förrän fem kvartal förflutit med omsättning understigande tröskelvärdet får den bördan anses som försumbar.

Kvartalsrapportering av uppgifter om varutransaktioner ett avsteg från huvudregeln om månadsrapportering. Enligt regeringens mening är det därför naturligt med en ordning som föreskriver omedelbar återgång till månadsrapportering när villkoren för kvartalsrapportering inte längre är för handen.

Företag, som har en beräknad omsättning upp till högst 40 miljoner kronor per år, redovisar vanligtvis mervärdesskatt kvartalsvis i en skattedeclaration. Med hänsyn till att även gränsöverskridande försäljning av varor och tjänster redovisas i skattedeclarationen kommer Skatteverket inte att kunna kontrollera om tröskelvärdet på 1 000 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, har överskridits under ett pågående kvartal. Ansva-

ret för när byte av rapporteringsperiod ska ske bör därför ligga på det enskilda företaget.

En ny paragraf föreslås införas i anledning av det ovanstående, 10 kap. 35 d § SBL.

7.6 Månadsrapportering på grund av särskilda skäl m.m.

Regeringens förslag: Skatteverket ska besluta om att den periodiska sammanställningen ska lämnas för varje kalendermånad om den som är skyldig att lämna den begär det eller om det finns särskilda skäl.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inte något förslag i denna del.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför att om det finns särskilda skäl, t.ex. kontrollskäl, bör verket ha en möjlighet att kräva rapportering varje månad för att beloppsgränserna inte ska utnyttjas för att fördröja rapporteringen och därmed utnyttjas vid gränsöverskridande skatteundraganden. Verket erinrar att detta slags reglering redan finns i enligt 10 kap. 11 § respektive 14 b § SBL Skatteverket lämnar också ett förslag på hur en sådan regel kan utformas.

Skälen för regeringens förslag: Företag som regelbundet redovisar tillhandahållande av tjänster inom gemenskapen redovisar ofta överskjutande ingående skatt. Det är därför möjligt att dessa företag redovisar mervärdesskatten månadsvis i skattedeclarationen. För en del företag torde det därför vara praktiskt att även göra periodiska sammanställningar månadsvis. Sveriges redovisningskonsulters förbund har anført att en gemensam sammanställning för såväl varor och tjänster med fördel och utan undantag kan samordnas med den löpande redovisningen av mervärdesskatt. Regeringen anser, vid en samlad bedömning, att en möjlighet för företagen att välja månadsrapportering för tjänster bör införas.

Effektiviteten av bedrägeribekämpningen inom mervärdeskatteområdet är avhängigt av ett snabbt informationsinhämtande från företagen och ett snabbt informationsbyte mellan medlemsstaterna. Av denna anledning är det viktigt att möjligheten till kvartalsrapportering inte riskeras användas till att fördröja rapporteringen i den periodiska sammanställningen i samband med undandragande av mervärdeskatt. Såsom Skatteverket anför bör det av kontrollskäl ges möjlighet att tvinga företag att lämna den periodiska sammanställningen månadsvis även om förutsättningarna för kvartalsrapportering är uppfyllda.

Om Skatteverket beslutar om en kortare rapporteringsperiod för företag som lämnar eller vill lämna den periodiska sammanställningen för varje kalenderkvartal uppkommer frågan hur länge ett sådant beslut bör gälla. Det framstår som mest ändamålsenligt att ett sådant beslut gäller till dess Skatteverket beslutar annat.

En ny paragraf föreslås införas, 10 kap. 35 b § SBL.

7.7 Tidpunkten för när en ny rapporteringsperiod börjar gälla

Regeringens förslag: Om rapporteringsperioden ändras från en kalendermånad till tre ska den nya rapporteringsperioden börja gälla vid ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den kalendermånad då beslutet fattades.

Om Skatteverket av kontrollskäl eller på begäran av den rapporteringsskyldige beslutat om en rapporteringsperiod om en kalendermånad ska en sådan period gälla omedelbart.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inte något förslag i denna del.

Remissinstanserna: Inga remissinstanser har yttrat sig angående denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Rapporteringsperioden för den periodiska sammanställningen ska i vissa fall ändras till att omfatta ett kalenderkvartal istället för en kalendermånad eller omvänt. Det ska t.ex. ske när tröskelvärdet 1 000 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, överskridits. Det finns visserligen en risk för att Skatteverket kommer att uppmärksamma, eller bli uppmärksammat på, de förhållanden som föranleder ett byte av rapporteringsperiod först efter det att kalenderkvartalet när händelsen inträffade passerats. Å andra sidan kräver rättssäkerheten att tidpunkten för rapporteringsperioderna är klart reglerad. Enligt regeringens mening är det önskvärt att minimera de administrativa problemen, men då utan att ge avkall på rättssäkerheten. Regler om när beslut ska fattas och från vilken tidpunkt det gäller respektive upphör att gälla bör därför införas.

Syftet med ett beslut om månadsvis redovisning på grund av kontrollskäl är att ge Skatteverket förbättrade kontrollmöjligheter i de fall man befarar att oegentligheter förekommer. För att minska de möjligheter till skatteundrandragande som varje tidsutdräkt innebär bör ett beslut om att den periodiska sammanställningen ska lämnas månadsvis gälla omedelbart.

En ny paragraf föreslås införas, 10 kap. 35 c § SBL.

7.8 Konsekvenser vid övergång till månadsrapportering

Regeringens förslag: Om rapporteringsperioden ändras från kalenderkvartal till kalendermånad under ett pågående kvartal inträder en skyldighet att upprätta en periodisk sammanställning för den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början.

Promemorians förslag: Stämmer delvis med regeringens. Promemorians förslag innebär, till skillnad mot regeringens förslag, att sammanställning för den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början ska upprättas endast när tröskelvärdet på 500 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, har överskridits. Vidare har vissa redaktionella ändringar har gjorts i förhållande till promemorians förslag.

Remissinstanserna: Inga remissinstanser har yttrat sig angående denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 7.5 anges att rapporteringsperioden för den periodiska sammanställningen ska ändras till att omfatta en kalendermånad istället för ett kalenderkvartal när tröskelvärdet på 1 000 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, överskrids. Som anges i avsnitt 7.6 kan rapporteringsperioden för den periodiska sammanställningen även ändras från kalenderkvartal till kalendermånad antingen på grund av den redovisningsskyldiges egen begäran eller av kontrollskäl.

Genom direktiv 2008/117/EG införs en bestämmelse i artikel 263 mervärdesskattedirektivet som innebär att när tröskelvärdet överskridits ska en sammanställning upprättas inom en tidsfrist på högst en månad för den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början.

Om rapporteringsperioden ändras från kalenderkvartal till kalendermånad under ett pågående kvartal kommer alltså månadsrapportering att tillämpas för den månad då ändringen skedde. Det innebär att den periodiska sammanställningen för ändringsmånaden inte kommer att omfatta gränsöverskridande leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för varje kalendermånad som förflutit sedan kvartalets början.

Mot nu angiven bakgrund och för att undvika att två sammanställningar kan komma att delvis avse samma period bör det föreskrivas att en sammanställning ska upprättas inom en tidsfrist på högst en månad för den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början.

En ny paragraf föreslås införas, 10 kap. 35 e § SBL.

7.9 Elektronisk filöverföring

<p>Regeringens förslag: En periodisk sammanställning får lämnas genom elektronisk filöverföring på det sätt som Skatteverket bestämmer.</p>
--

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Regelrådet* tillstyrker förslaget.

Skälen för regeringens förslag: I dag anger mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna ska tillåta, och får kräva, att sammanställningen lämnas på elektronisk väg, i enlighet med de villkor som de själva fastställer (artikel 263.2).

Enligt gällande svensk lagstiftning ska den periodiska sammanställningen lämnas enligt ett fastställt formulär, men Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling (10 kap. 34 § SBL).

Genom direktiv 2008/117/EG görs ett tillägg i artikel 263 i mervärdesskattedirektivet. Tillägget inte bara ålägger medlemsstaterna att tillåta utan berättigar dem även att kräva att den periodiska sammanställningen lämnas in genom elektronisk filöverföring, i enlighet med villkor som de själva fastställer.

Med hänsyn till utvecklingen av de ekonomiska aktörernas arbetsmiljö och arbetsverktyg är det viktigt att de får möjlighet att fullgöra sina deklarationsskyldigheter genom enkla elektroniska metoder, så att den administrativa bördan i möjligaste mån minskas. Av denna anledning ska

det tillåtas att den periodiska sammanställningen lämnas in genom elektronisk filöverföring. Det finns flera olika sätt att föra över elektroniska filer, t.ex. genom Internet, e-post, etc. För att minska Skatteverkets administrativa börda vid hanteringen av de inkomna filerna bör Skatteverket få bestämma hur den elektroniska filöverföringen ska göras. Kännetecknande för en filöverföring är att en fil överförs från en källa till en annan, till skillnad mot webbportallösningar där uppgifter lämnas direkt i ett formulärfält. Periodiska sammanställningar kan även överlämnas elektroniskt på diskett, cd-skiva eller minneskort av olika slag. Av denna anledning är det viktigt att Skatteverket även fortsättningsvis kan tillåta att sammanställningar får lämnas genom annan automatisk databehandling än elektronisk filöverföring.

Skatteverket anför att det bör införas en möjlighet för verket att kräva att en periodisk sammanställning som ska lämnas kvartalsvis ska lämnas elektroniskt. Enligt Skatteverket finns det risk för felskrivningar och otydlighet angående vilken period inlämnad sammanställning avser för det fall de som rapporterar kvartalsvis kan rapportera både på blankett och elektroniskt. Regeringen, som inte utesluter att det kan uppkomma problem av det slag som Skatteverket beskrivit, anser inte att det finns tillräckliga skäl för att införa en sådan tvångsbestämmelse som Skatteverket har föreslagit. Företag som lämnar den periodiska sammanställningen i elektronisk form torde göra det även efter en eventuell ändring av rapporteringsperioden, i synnerhet med hänsyn till att det elektroniska förfarandet utgör ett såväl billigare som snabbare alternativ till det skriftliga förfarandet.

Lagförslaget föranleder en ändring i 10 kap. 34 § SBL.

7.10 Tidpunkten för den periodiska sammanställningens inlämnande

Regeringens förslag: Den periodiska sammanställningen ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser. Om sammanställningen lämnas genom elektronisk filöverföring eller genom annan automatisk databehandling ska den dock ha kommit in senast den 25 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.

När rapporteringssedovisningsperioden ändras från kalenderkvartal till kalendermånad under ett pågående kvartal ska sammanställningen, för den eller de månader som förflutit sedan ingången av det kvartalet, ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den månad då rapporteringsperioden ändrades.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslogs dock att den periodiska sammanställningen skulle ha kommit in senast den 20 oavsett om den lämnades på papper eller genom elektronisk filöverföring.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Regelrådet* tillstyrker förslaget. *Näringslivets skattedelegation* anser att den periodiska sammanställningen bör, i likhet med skattedeklarationen, lämnas den 26 månaden efter

utgången av den period som sammanställningen avser eftersom det är först då företaget kan ha en komplett och fullständig bild av vad som rätteligen ska redovisas.

Skälen för regeringens förslag: Mervärdesskattedirektivet innehåller inte några bestämmelser såvitt avser tidpunkten för den periodiska sammanställningens inlämnande. Däremot anger artikel 25.1 i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt i syfte att bekämpa skatteundandragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner och om upphävande av förordning 218/92, att en medlemsstats behöriga myndigheter är skyldiga att ge tillgång till innehållet i de periodiska sammanställningarna senast tre månader efter utgången av det kalenderkvartal som sammanställningarna avser.

Enligt gällande svenska lagstiftning lämnas sammanställningen till Skatteverket och ska ha kommit in senast den 5 i andra månaden efter utgången av det kalenderkvartal rapporteringen avser (10 kap. 36 § SBL).

Genom förordning (EG) nr 37/2009 av den 16 december 2008 ändras artikel 25 i förordning (EG) nr 1798/2003 såtillvida att medlemsstaternas behöriga myndigheter är skyldiga att från och med den 1 januari 2010 ge tillgång till innehållet i de periodiska sammanställningarna senast inom en månad efter utgången av den period som sammanställningarna avser.

Oavsett om den periodiska sammanställningen ska upprättas för varje kalendermånad eller kalenderkvartal ska det numera ske inom en månad i enlighet med förfaranden som medlemsstaterna fastställer. Syftet är att göra informationen snabbare tillgänglig för medlemsstaternas skatteförvaltningar. För att minska företagens administrativa börda är det av vikt att de får så lång tid som möjligt på sig för att sammanställa de periodiska sammanställningarna. Samtidigt bör även Skatteverket ges en rimlig möjlighet att behandla uppgifterna i de inkomna sammanställningarna.

Det är vanligt förekommande att periodiska sammanställningar lämnas på blanketter. Dessa blanketter sänds av Skatteverket till en utomstående avtalspart för maskinell skanning. Inom tre arbetsdagar ska de inskannade uppgifterna levereras i form av elektroniska filer till Skatteverket. Därefter görs såväl maskinella som manuella kontroller av de inkomna filerna. Skatteverket har anfört att ytterligare arbetsdagar behövs för att ta hand om vissa fel. Enligt verket rör det sig i första hand om rättelser av registreringsfel avseende vem som är uppgiftslämnare och vilken tidsperiod som uppgifterna avser. När filerna slutligen har godkänts sänds de på elektronisk väg till berörda medlemsstater. Detta innebär att det kan ta minst fem arbetsdagar, dvs. minst sju kalenderdagar, från det att blanketterna inkommer till Skatteverket till dess relevant information sänds ut till medlemsstaterna. För sammanställningar som lämnas på blanketter tar sig således datumet den 20 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser som väl avvägt.

Sammanställningar som lämnas genom elektronisk filöverföring eller genom annan automatisk databehandling inges direkt till Skatteverket, vilket möjliggör en senare inlämningsdag än den 20 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser. Företagen får då ytterligare tid på sig att sammanställa uppgifterna om gränsöverskridande försäljningarna av varor och tjänster, vilket i sin tur minskar deras admi-

nistrativa börda och torde reducera antalet fel i de lämnade uppgifterna. Vidare minskar Skatteverkets arbetsbörda i viss mån eftersom detta förfarande, till skillnad mot förfarandet med blanketter, inte försäkras registreringsfel. Vid fastställandet av en inlämningsdag bör man dock beakta Skatteverkets möjligheter att rätta eventuella fel så att de uppgifter som överförs till övriga medlemsstater inte ska hålla en sämre kvalitet. Uppgifter som lämnas elektroniskt blir tillgängliga för bearbetning av Skatteverkets handläggare först dagen efter inlämnandet. Därefter kan även för elektroniskt inlämnade uppgifter finnas fel som måste åtgärdas. Mot denna bakgrund bör sammanställningar som lämnas genom elektronisk filöverföring eller genom annan automatisk databehandling inkomma senast den 25 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.

I fall som avses i 35 b § andra stycket, dvs. när gränsvärdet 1 000 000 kronor överskridits så att rapporteringsperioden förändras, ska sammanställningen dock ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den månad då beloppet överskreds, eftersom huvudregeln inte alltid blir möjlig att följa när det gäller inlämnandet av dessa sammanställningar.

Lagförslaget föranleder en ändring i 10 kap. 36 § SBL.

7.11 Redovisningsskyldighetens inträde vid omsättning av tjänster som ska tas upp i periodisk sammanställning

Regeringens förslag: Omsättning av tjänster till andra EG-länder ska i vissa fall redovisas för den period skattskyldigheten skulle ha inträtt om omsättningen varit skattepliktig i Sverige.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inte något förslag i denna del.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför att i punkten 4 i ingressen till direktiv 2008/117/EG anges att det bör föreskrivas att gemenskapsinterna transaktioner ska deklarerars för samma perioder av både leverantören och förvärvaren eller köparen för att korsvis kontroll av uppgifter ska vara användbara i kampen mot bedrägerier. Verket anser därför att bestämmelserna avseende redovisningsskyldighetens inträde för transaktioner som ska redovisas i en periodisk sammanställning måste vara klara och entydiga samt överensstämna med mervärdesskattedirektivets reglering. Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket att en bestämmelse, motsvarande vad som gäller för varor i 13 kap. 8 b § andra stycket ML, bör införas. Bestämmelsen anger när redovisningsskyldigheten inträder vid omsättning av sådana tjänster som ska redovisas i den periodiska sammanställningen..

Skälen för regeringens förslag: En svensk näringsidkare som omsätter en tjänst till en näringsidkare i ett annat EG-land ska, som framgår av förslagen i denna lagrådsremiss, under vissa omständigheter inte betala någon svensk mervärdesskatt för omsättningen. Den ska i stället beskattas i det andra landet av köparen. Säljaren ska dock dels ta upp omsättningen i sin svenska deklaration, även om den inte ska beskattas här, dels

ta upp omsättningen i den periodiska sammanställningen. Det är av kontrollskäl viktigt att myndigheterna i köparens land kan stämma av uppgifterna i den periodiska sammanställningen mot uppgifterna i köparens deklaration. För en effektiv kontroll är det därför viktigt att köpare och säljare hänför en omsättning till samma period.

Skatteverket har understrukit behovet av att bestämmelserna avseende redovisningsskyldighetens inträde för transaktioner som ska redovisas i en periodisk sammanställning måste vara klara och entydiga samt överensstämja med mervärdesskattedirektivets reglering. Regeringen instämmer i detta. Av artikel 264.2 i mervärdesskattedirektivet framgår att redovisning ska ske i den period under vilken skatten blivit utkrävbar. Enligt artikel 63 och 65 i direktivet blir skatten utkrävbar vid den tidpunkt då tillhandahållandet av tjänsterna äger rum eller vid mottagande av förskottsbetalning. Särskilda regler för tjänster som på visst sätt tillhandahålls kontinuerligt har genom direktiv 2008/117/EG införts i artikel 64.2 i mervärdesskattedirektivet. Skattskyldigheten för sådana tjänster inträder i slutet av varje kalenderår.

Det som framgår av direktivet bör återspeglas i den svenska lagstiftningen. En bestämmelse bör därför införas i enlighet med vad *Skatteverket* föreslagit. Genom en sådan bestämmelse kommer det att klargöras när en omsättning ska redovisas i deklarationen. Omsättningen ska redovisas i den period skattskyldigheten skulle ha inträtt om omsättningen hade varit skattepliktig i Sverige. Följden av detta blir att det även klargörs för vilken period omsättningen ska tas upp i den periodiska sammanställningen.

En ny paragraf föreslås införas, 13 kap. 8 c § ML.

7.12 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid omsättning av tjänster som tillhandahålls kontinuerligt

Regeringens förslag: Vid gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster för vilka skatten ska betalas av köparen och som pågår kontinuerligt under en tidsperiod överstigande ett år och som inte ger upphov till avräkningar eller betalningar ska skattskyldigheten inträda den 31 december varje år.

Med anledning av förslaget ska en följdändring göras i 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Regelrådet* tillstyrker förslaget. *Näringslivets skattedelegation* anser att det är viktigt att tydliggöra vad som kan utgöra en kontinuerlig tjänst.

Skälen för regeringens förslag: Enligt mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna föreskriva att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som pågår kontinuerligt över en viss tidsperiod i vissa fall ska anses äga rum åtminstone med ett års intervaller (den gällande artikel 64.2). Direktiv 2008/117/EG ger artikel 64.2 en delvis ny innebörd. Av bestämmelsen framgår att de tillhandahållanden av tjänster för vilka skatten i enlighet med artikel 196 ska betalas av köparen av tjänsterna och som pågår kontinuerligt över en tidsperiod som överstiger ett år samt

inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under denna period, ska anses äga rum vid utgången av varje kalenderår, såvida tillhandahållandet av tjänsterna inte upphört. Vidare får artikel 66 i mervärdesskattedirektivet ett nytt stycke. Sammantaget medför de gjorda ändringarna att skattskyldigheten vid tillhandahållande av vissa tjänster för vilka skatten ska betalas av köparen inträder i slutet av varje kalenderår.

Ändringarna syftar till enhetliga regler om skattskyldighetens inträde i gemenskapen avseende tjänster så att de som redovisar transaktioner inte ska behöva följa olika regler beroende på deras etableringsorter. Genom att redovisningsskyldigheten för både köpare och säljare inträder samtidigt underlättas kontrollen av gemenskapsinterna tjänstetillhandahållanden.

Bestämmelsen tar även sikte på sådana situationer där närstående företag, som inte utfärdar några fakturor och inte heller gör några avräkningar eller betalningar, skjuter upp skattskyldigheten på obestämd tid. Exempel på situationer när den nya bestämmelsen kan aktualiseras är vid transaktioner inom internationella koncerner där intresset av att erhålla löpande betalning för tillhandahållna tjänster inte är lika utpräglat som mellan två av varandra oberoende företag.

Näringslivets skattedelegation har ställt sig frågande till om licenser, produktutveckling, leasing/hyra, prenumerationer, telefonabonnemang, revisionsarbete, managementtjänster och supporttjänster är att jämställa med kontinuerlig tjänst. Enligt regeringens mening kan de uppräknade tjänsterna pågå kontinuerligt, men det bör understrykas att det inte är fråga om någon fullständig uppräknings av de tjänster som kan komma ifråga.

Ändringarna föreslås införas i en ny paragraf, 1 kap. 5 a § ML. Förslaget medför en följdändring i 1 kap. 3 § ML.

7.13 Sänkt tröskelvärde för kvartalsrapportering av uppgifter om varor år 2012

Regeringens förslag: Tröskelvärdet i förslaget i avsnitt 7.4 ska vara 500 000 kronor från och med den 1 januari 2012.

Promemorians förslag: Promemorian innehåller inte något förslag i denna del. Regeringens förslag är en följd av att tröskelvärdet 1 000 000 kronor utnyttjas under åren 2010 och 2011.

Remissinstanserna: Ingen remissinstanserna har yttrat sig i denna del. Jfr dock avsnitt 7.4.

Skälen för regeringens förslag: I avsnitt 7.4 föreslås att om den som är skyldig att lämna den periodiska sammanställningen begär det ska Skatteverket besluta att den sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal. Detta gäller under förutsättning att det sammanlagda värdet av omsättning, förvärv och överföringar av varor inte överstiger 1 000 000 kronor, exklusive mervärdesskatt, för det innevarande eller något av de fyra föregående kalenderkvartalen. Förslaget baseras på artikel 263.1 b i mervärdesskattedirektivet som medger detta högre tröskelvärde t.o.m. den 31 december 2011. Därefter gäller det tröskelvärde som

föreskrivs i artikel 263.1 a första stycket, dvs. 50 000 euro vilket motsvarar 500 000 kronor..

Med ikraftträdande den 1 januari 2012 föreslås ändringar i 10 kap. 35 a § SBL som motsvarar artikel 263.1 a i mervärdesskattedirektivet.

8 Förslag till elektroniskt förfarande vid återbetalning av mervärdesskatt

8.1 Utgångspunkter

Regeringens bedömning: Direktiv 2008/9/EG medför i huvudsak ändringar i de gällande förfarandereglerna för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare i 19 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Regelrådet* och *Näringslivets regelnämnd* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* anser att det är bra att förfarandebestämmelserna samlats i 19 kap. mervärdesskattelagen. Kapitlet har också, enligt verket, en bra struktur. *Tillväxtverket* ser positivt på förslaget. *Näringslivets skattedelegation* och *Företagarna* välkomnar den modernisering och förenkling av reglerna som förslaget om återbetalning till utländska företagare innebär. *FAR SRS* finner de eftersträvade förenklingarna positiva. Reglerna om återbetalning har dock, enligt FAR SRS, genomgående fått en lagtekniskt komplicerad utformning. FAR SRS efterlyser ytterligare genomarbetningar av lagtexten i syfte att göra bestämmelserna tydligare.

Skälen för regeringens bedömning: De regler rörande återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare som införs genom direktiv 2008/9/EG ska träda i kraft den 1 januari 2010. Den tillgängliga tiden för de ändringar i svensk rätt som direktivet föranleder är därmed knapp. Det svenska regelverket bör därför i möjligaste mån lämnas oförändrat. Reglerna i 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) är visserligen delvis komplicerade och i behov av redaktionell omarbetning. Bland annat det förhållandet att direktivet i huvudsak inför ett nytt elektroniskt förfarande för vissa utländska företagare gör dock att en eventuell större översyn av reglerna får anstå. Återbetalningsrätten är nämligen i allt väsentligt densamma enligt direktiv 2008/9/EG som enligt det åttonde (och det trettonde) direktivet. I sammanfattning och med viss förenkling bör ett antal förändringar göras i förfarandereglerna i 19 kap. mervärdesskattelagen, medan rätten till återbetalning i 10 kap. samma lag i stort lämnas orörd. Därmed förverkligas det resultat direktiv 2008/9/EG föreskriver i svensk rätt.

Den hittillsvarande ambitionen har varit att alla utländska företagare i så stor utsträckning som möjligt ska ha samma förfaranderegler (jfr SOU 1994:88, s. 343). På så sätt underlättats inte minst Skatteverkets hantering av ansökningar om återbetalning. Denna ambition kvarstår. Samordningsmöjligheterna kommer dock i praktiken att inskränkas avsevärt i

och med att förfarandet för vissa utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land än Sverige blir elektroniskt, medan det alltjämt kommer att vara pappersbaserat för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

De ändringar i mervärdesskattelagen som föreslås med anledning av direktiv 2008/9/EG kommer även att innebära vissa sakliga ändringar i förfarandet för dem som omfattas av det trettonde direktivet. Dessa senare ändringar i mervärdesskattelagen är emellertid närmast av följdändringskaraktär och framförallt motiverade av att utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land enligt det trettonde direktivet (artikel 3.2) inte får behandlas förmånligare än de företagare som numera omfattas av direktiv 2008/9/EG. Ytterligare mindre justeringar är föranledda av vad Skatteverket har möjlighet att kontrollera i praktiken eller behöver för en effektiv ärendehantering. Vidare har även de lagändringar som föreslås i reglerna om registrering i skattebetalningslagen (1997:483, SBL) något av följdändringskaraktär.

I sammanfattning och mer konkret bör förfarandereglererna i 19 kap. mervärdesskattelagen tredelas i stället för som i gällande rätt tudelas. I dag indelas de i återbetalning till utländska företagare och återbetalning i andra fall. Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster följer enligt 19 kap. 10 § ML reglerna för utländska företagare. Förslaget innebär att förfarandet delas in i återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land (elektroniskt förfarande), återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land (pappersbaserat förfarande) och återbetalning i andra situationer (skatte- och självdeklarationsförfarandet). Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster följer reglerna för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land, dvs. hanteras på samma vis som i dag.

FAR SRS efterlyser ytterligare genomarbetningar av lagtexten i syfte att göra bestämmelserna tydligare. De aktuella reglerna är delvis komplicerade. Komplexiteten beror dock i huvudsak på EG-rättens utformning. Enligt regeringens mening är de föreslagna svenska reglerna ofta mer tillgängliga än den underliggande EG-rätten samtidigt som denna sätter en gräns för tydlighetssträvan. Ytterligare genomarbetningar av förslaget i detta avseende framstår därför inte som meningsfullt.

8.2 Elektroniskt förfarande

Regeringens bedömning: Den elektroniska kommunikation som direktiv 2008/9/EG föreskriver är tillåten enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och personuppgiftslagen (1998:204). Det krävs således inte några författningsändringar för att direktivet ska kunna genomföras i detta avseende.

Promemorians bedömning: I promemorian gjordes bedömningen att Skatteverket tills vidare bör kunna använda vanlig e-post som elektroniskt medel för att utföra den kommunikation som direktiv 2008/9/EG föreskriver.

Remissinstanserna: *Datainspektionen* har avstyrkt förslaget i den del det innebär att personuppgifter och uppgifter för vilka det råder sekretess skickas med oskyddad e-post.

Skälen för regeringens bedömning: Ett av syftena med ändringarna i direktiv 2008/9/EG är att hanteringen av ansökningarna om återbetalning av mervärdesskatt ska bli snabbare. För att uppnå detta måste kommunikationen mellan myndigheterna och företagen ske på ett så effektivt sätt som möjligt. I direktivet föreskrivs därför att kommunikationen ska ske på elektronisk väg. Skatteverket ska således kommunicera på elektronisk väg med den som ansöker om återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2008/9/EG. Verket ska i olika situationer bekräfta att en sådan ansökan kommit in till verket (artiklarna 15.2 och 19.1). Vidare får verket begära ytterligare uppgifter av bl.a. sökanden (artikel 20.1). Dessutom ska verket underrätta sökanden om ett beslut att inte vidarebefordra en ansökan (artikel 18.2) och beslut att bifalla eller avslå en ansökan (jfr artikel 19.2).

Det kan konstateras att såväl direktivets regler som förslaget motsvarande bestämmelser använder det teknikneutrala och för framtida innovationer öppna begreppet ”på elektronisk väg” för att föreskriva kommunikationssättet. I direktivet sägs inte heller något om vilken säkerhetsnivå som bör gälla vid den elektroniska kommunikationen.

Reglering av frågor om säkerhet vid hantering av personuppgifter finns i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter⁵⁹ (dataskyddsdirektivet). Dataskyddsdirektivet, som bl.a. omfattar skatteområdet, har i Sverige implementerats genom personuppgiftslagen (1998:204), PuL, som är subsidiär till andra lagar och förordningar. När det gäller personuppgiftsbehandling på beskattningsområdet gäller lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, skattedatabaslagen, i stället för PuL. Enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 i skattedatabaslagen ska dock 30–32 §§ PuL tillämpas när det gäller säkerheten vid behandlingen av personuppgifter. Av 31 § PuL framgår att åtgärder ska vidtas för att åstadkomma en säkerhetsnivå som är lämplig med beaktande av de tekniska möjligheter som finns, vad det skulle kosta att genomföra åtgärderna, de särskilda risker som finns med behandlingen av personuppgifterna och hur pass känsliga de behandlade personuppgifterna är. Paragrafen är avsedd att ha samma innebörd som artikel 17.1 och 17.2 i dataskyddsdirektivet. Enligt 32 § PuL får *Datainspektionen* i enskilda fall besluta om vilka säkerhetsåtgärder den personuppgiftsansvarige ska vidta enligt 31 §.

Det kan alltså konstateras att det i skattedatabaslagen och PuL regleras vilken säkerhetsnivå som ska gälla vid behandling av personuppgifter och att denna reglering utgör en implementering av dataskyddsdirektivet. Frågan om vilken säkerhetsnivå som ska gälla vid den elektroniska kommunikationen enligt direktiv 2008/9/EG bör således bedömas enligt denna reglering.

⁵⁹ EGT L 281, 23.11.1995, s. 31 (Celex 31995L0046).

I promemorian gjordes bedömningen att Skatteverket tills vidare bör kunna använda vanlig e-post som elektroniskt medel för att utföra den kommunikation som direktiv 2008/9/EG föreskriver.

Av promemorian framgår att Skatteverket av säkerhetsskäl bedömt att e-post inte utan vidare får användas för meddelanden som innehåller sekretesskyddade uppgifter och att kryptering och signering därför används för att uppnå erforderlig säkerhet. Dessa åtgärder är, enligt verket, enkla att utföra verksinternt men mycket komplicerade att åstadkomma till externa mottagare. Av detta skäl utvecklar Skatteverket inom den så kallade Min Sida en funktion för säker extern kommunikation med hjälp av e-legitimation. En utländsk företagare kommer emellertid normalt inte i fråga för en svensk e-legitimation. Mot denna bakgrund drogs i promemorian slutsatsen att den elektroniska kommunikation som direktiv 2008/9/EG föreskriver i dag i praktiken endast kan ske via e-post utan kryptering eller signering. I promemorian anfördes bl.a. följande till stöd för att vanlig e-post bör kunna användas vid kommunikation av sekretesskyddade uppgifter. E-post med krypterings- och signeringsrutiner är komplicerad för användarna och kan leda till kostnader i bl.a. tid, särskilt för andra användare än Skatteverket. Risken för att någon obehörigen tar del av information på vägen är liten, eftersom kommunikationen sker sporadiskt. Detta gäller även vid mottagningen av meddelandet. Företagaren har själv angett den e-postadress som han önskar få meddelandena sända till. Det får därför antas att endast behöriga personer vid företaget har tillgång till e-postkontot. De uppgifter som i detta sammanhang omfattas av absolut sekretess enligt 27 kap. 1 och 6 §§ i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), t.ex. att en ansökan om återbetalning inkommit till Skatteverket, är inte känsliga personuppgifter i PuL:s och dataskyddsdirektivets mening. De sekretesskyddade uppgifterna rör inte enskildas personliga förhållanden, utan information om enskilda i deras näringsverksamhet.

Datainspektionen har anført att personuppgifter och uppgifter för vilka det råder sekretess inte bör skickas med oskyddad e-post. Inspektionen har förklarat att den är medveten om att e-legitimation inte är ett användbart alternativ vid återbetalning till utländska företag, men att däremot kryptering kan användas för att öka säkerheten. Datainspektionen har dock inte bemött Skatteverkets bedömning att kryptering är mycket komplicerat att använda vid verksextern kommunikation, vilket är skälet till att verket utvecklar Min Sida för kommunikation med svenska företagare.

Den aktuella frågan har vidare diskuterats inom EU. Kommissionen har, vid den så kallade Mervärdesskattekommitténs 86:e möte den 18 och 19 mars 2009, efter ett konstaterade att direktiv 2008/9/EG är gällande rätt, gett uttryck för åsikten att e-post utan säkerhetsåtgärder kan användas för den elektroniska kommunikationen. Kommissionens preliminära bedömning är att någon konflikt med dataskyddsdirektivet inte uppkommer.

Direktivet ska vara genomfört i svensk rätt den 1 januari 2010. Oavsett vilken uppfattning man har när det gäller möjligheter att i framtiden använda krypteringsåtgärder vid den elektroniska kommunikation som direktivet föreskriver kan det konstateras att det vid nämnda tidpunkt endast kommer att finnas vanlig e-post att tillgå. Mot bakgrund av de skäl

som anförts i promemorian och med hänsyn till att även kommissionen vid en preliminär bedömning har ansett dels att sådan e-post bör kunna användas vid den i direktivet föreskrivna kommunikationen, dels att detta är förenligt med dataskyddsdirektivet, gör regeringen bedömningen att det är förenligt med 31 § PuL att fullgöra den föreskrivna kommunikationen med e-post utan särskilda säkerhetsåtgärder.

8.3 Avdrags- eller återbetalningsrätt för utländska företagare i vissa fall?

Regeringens bedömning: Enligt mervärdesskattelagens (1994:200, ML) systematik föreligger rätt till avdrag endast om ett förvärv kan hänföras till en verksamhet som medför skattskyldighet enligt lagen. För vissa icke skattskyldiga föreligger i stället en rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. Denna systematik bör följas även i de fall då en utländsk företagare i egenskap av köpare är skattskyldig för omsättningen av en vara eller en tjänst. Artikel 171 a i mervärdesskattedirektivet bör således inte genomföras i svensk rätt.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: Genom artikel 2.5 i direktiv 2008/8/EG införs en ny artikel 171 a i mervärdesskattedirektivet. Den sistnämnda artikeln ger en medlemsstat möjlighet att i stället för att återbetala mervärdesskatt till en utländsk företagare enligt direktiv 2008/9/EG och det trettonde direktivet, medge denne avdrag för skatten enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 171 a gäller enbart återbetalning av ingående skatt i de fall den utländske företagaren som köpare är betalningsskyldig (skattskyldig) för mervärdesskatten (omsättningen) enligt artiklarna 194–197 eller 199 i sistnämnda direktiv.

Ett exempel. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML blir ett utländskt byggföretag som köper en byggtjänst, som utförs på en fastighet i Sverige, skattskyldigt för mervärdesskatten som ska redovisas på omsättningen av byggtjänsten. Byggföretaget ska registreras till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL och ska redovisa mervärdesskatten i sin skattedeklaration. Om förvärvet är hänförligt till en verksamhet som medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen har byggföretaget avdragsrätt för motsvarande belopp som ingående skatt. I annat fall kan det istället föreligga en rätt till återbetalning enligt 10 kap. samma lag.

Några skäl att frångå systematiken i mervärdesskattelagen avseende rätten till avdrag respektive återbetalning i de fall då en utländsk företagare som köpare är skattskyldig för mervärdesskatt finns inte i dagsläget. Artikel 171 a i mervärdesskattedirektivet bör således inte genomföras i svensk rätt.

8.4 Förhållandet mellan artiklarna 192 a samt 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet

Regeringens bedömning: En näringsidkare som likställs med en utländsk företagare enligt artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet har inte rätt till återbetalning av ingående skatt enligt artiklarna 170 och 171 i samma direktiv.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: En särskild fråga uppkommer genom de nya regler om betalningsskyldighet som införs genom artikel 2.6 i direktiv 2008/8/EG. Därigenom införs artikel 192 a i mervärdesskattedirektivets avdelning XI kapitel 1 avsnitt 1. Enligt sin lydelse avser den senare artikeln ”detta avsnitt”, vilket innebär att den gäller tillämpningen av artiklarna 193–199 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 192 a innebär i korthet att mervärdesskatten ska betalas av köparen även om säljaren har ett fast etableringsställe i medlemsstaten där skatten ska betalas, under förutsättning att omsättningen sker utan medverkan av etableringsstället. Detta resultat uppnås genom att säljaren, enligt artikeln, i ett sådant fall ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten där omsättningen sker. Likheten i formuleringssätt i detta avseende i artikel 192 a samt i artiklarna 170 och 171 i mervärdesskattedirektivet reser frågan om säljaren omfattas av direktivs regler för återbetalning av ingående skatt till utländska företagare. Den omissändigheten att även artiklarna 170 och 171 refererar till artiklarna 194–197 och 199 i samma direktiv leder till samma fråga.

Att en sådan säljare inte kan anses omfattas av återbetalningsförfarandet framgår av olika skäl. Systematiskt sett avser artikel 192 a som redan framgått endast det direktivets avdelning XI kapitel 1 avsnitt 1, dvs. betalningsskyldigheten för mervärdesskatt. Reglerna för återbetalning till utländska företagare återfinns i en annan av direktivets avdelningar som gäller avdragsrätten för sådan skatt (artiklarna 170 och 171 i avdelning X kapitel 1). Vidare följer slutsatsen av att dessa två artiklar, och därigenom tillämpligheten av direktiv 2008/9/EG respektive det trettonde direktivet, förutsätter att företagaren inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten. Denna förutsättning är oförenlig med situationen som regleras i artikel 192 a, dvs. att företagaren faktiskt har ett fast etableringsställe i det land som skulle utgöra återbetalande medlemsstaten om återbetalningsdirektiven ansågs vara tillämpliga. Vidare gäller i fråga om den skenbara länken mellan 192 a samt 170 och 171, genom att de två senare refererar till artiklarna 194–197 och 199, att icke-etableringen i den återbetalande medlemsstaten är överordnad de omsättningar den som ansöker om återbetalning på detta sätt undantagsvis får ha i staten i fråga. Dessutom har återbetalningsreglerna en konstruktion med en återbetalningsperiod, medan artikel 192 a reglerar enskilda transaktioner. Detta torde i realiteten göra att återbetalningsreglerna inte heller kan tillämpas på grund av det slags omsättningar en näringsidkare med fast etableringsställe normalt har under återbetalningsperioden i vad som skulle ha varit den återbetalande medlemsstaten.

Se även avsnitt 8.6.

8.5 Begreppet etablerad i återbetalningsreglerna

Begreppet etablerad behandlas i avsnitt 6.3. När det gäller återbetalning av ingående skatt till utländska företagare återfinns begreppet t.ex. i artikel 3 a i direktiv 2008/9/EG. Där stadgas att för att omfattas av direktivet får sökanden under återbetalningsperioden inom den återbetalande medlemsstatens territorium varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts. I avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe får sökanden inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats där. I ett återbetalningssammanhang har begreppet således funktionen att ange vilka slags anknytningar sökanden *inte* får ha till den återbetalande medlemsstaten. När det gäller innebörden av dessa hänvisas till avsnitt 6.3.

8.6 Rätt till återbetalning för med utländska företagare likställda näringsidkare

Regeringens förslag: En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML) likställs med en utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, eller 4 c ML.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av avsnitt 6.5.2 och 8.4 införs en ny artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikeln ska mervärdesskatten betalas av köparen även om säljaren har ett fast etableringsställe i medlemsstaten där skatten ska betalas, under förutsättning att omsättningen sker utan medverkan av etableringsstället. Detta uppnås genom att säljaren i ett sådant fall ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten där omsättningen sker. Denna reglering ger upphov till frågan hur säljaren ska kunna få tillbaka ingående skatt som han har erlagt i köparens stat i samband med transaktionen.

Säljaren är inte skattskyldig för den transaktion som den ingående skatten är hänförlig till. Någon återbetalningsgrund som omfattar den aktuella situationen finns inte i dag i mervärdesskattelagen, varför en sådan föreslås införas. Av avsnitt 8.4 följer att säljaren inte kan använda sig av återbetalningsförfarandet för utländska företagare i Sverige. I stället gäller i detta fall vad som föreskrivs i de föreslagna 19 kap. 34–36 §§ ML.

En återbetalningsgrund för den nu aktuella situationen bör införas i en ny 10 kap. 11 f § ML.

8.7 Förtydliganden av återbetalningsrätten i 10 kap. mervärdesskattelagen

Regeringens förslag: Rätten till återbetalning av ingående skatt gäller endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill enligt mervärdesskattelagen (1994:200), om verksamheten hade medfört skattskyldighet. För nystartade företag bedöms denna fråga i förhållande till om omsättning hade förekommit i verksamheten.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I dag regleras inskränkningar i avdragsrätten för ingående skatt ofta i anslutning till rätten som sådan, se t.ex. 10 kap. 1 § tredje stycket ML och 10 kap. 4 a § tredje stycket ML. Återbetalningsrätten är en spegel av avdragsrätten och de är olika tekniker för att uppnå samma resultat. Detta bör ytterligare förtydligas i 10 kap. mervärdesskattelagen. I samband härmed framstår det av systematiska skäl lämpligt att koncentrera inskränkningarna i återbetalningsrätten i färre paragrafer mot slutet av samma kapitel.

Förslaget föranleder ändringar i 10 kap. 1, 4 a och 13 §§ ML.

8.8 Utländsk företagares rätt till återbetalning vid blandad verksamhet i etableringslandet

Regeringens förslag: Om en utländsk företagare som omfattas av det elektroniska förfarande som föreslås utför både transaktioner som medför och inte medför rätt till avdrag i EG-landet där denne är etablerad, ska rätten till återbetalning enbart gälla ingående skatt som hänför sig till transaktionerna som medför avdragsrätt i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet i etableringslandet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I det åttonde direktivets artikel 5 stadgas att vid direktivets tillämpning ska rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i det sjätte direktivet (numera artiklarna 167–171, 173 och 176–177 i mervärdesskattedirektivet) såsom denna tillämpas i återbetalningsmedlemsstaten. Genom artikel 6 andra stycket i direktiv 2008/9/EG införs delvis nya regler för i vilket land frågan om återbetalningsrättens omfattning ska avgöras om sökanden bedriver verksamhet som delvis medför skattskyldighet, delvis inte gör det (s.k. blandad verksamhet). Denna fråga ska enligt direktivet avgöras enligt reglerna för blandad verksamhet i det EG-land där sökanden är etablerad. En ny regel med detta innehåll bör införas i 10 kap. mervärdesskattelagen.

Sökanden ska ange de uppgifter Skatteverket behöver för att beräkna återbetalningsrättens omfattning vid blandad verksamhet i återbetalningsansökan (jfr avsnitt 8.10.3). Enligt artikel 8.2 f i direktiv 2008/9/EG ska ansökan innehålla uppgift om det avdragsgilla mervärdesskattebeloppet

beräknat i enlighet med artikel 5 och artikel 6 andra stycket i samma direktiv. Av den förstnämnda artikeln följer dessutom att beloppet ska uttryckas i svenska kronor. Av direktivets artikel 8.2 g följer vidare att den avdragsgilla andelen som beräknas enligt artikel 6 i förekommande fall ska uttryckas i procent.

Förslaget bör tas in i en ny 10 kap. 13 a § ML.

8.9 Återbetalning och belopp som inte utgör mervärdesskatt i lagens mening

Regeringens förslag: En utländsk företagares rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen (1994:200) gäller inte felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Varken mervärdesskattedirektivet eller det åttonde direktivet innehåller i dag några uttryckliga regler om återbetalning till utländska företagare och belopp som inte utgör mervärdesskatt i lagens mening. Detsamma gäller svensk rätt. Det sagda betyder emellertid inte att det finns någon möjlighet till återbetalning av sådana belopp. De gällande reglerna, såväl EG-rättsliga som svenska, hanterar endast mervärdesskatt i lagens mening. Detta följer av EG-domstolens praxis (se punkterna 17–28 i domstolens dom den 15 mars 2007 i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH mot Ministero delle Finanze, REG 2007 s. I-2425 [nedan Reemtsma Cigarettenfabriken]. Jfr även domstolens dom den 13 december 1989 i mål C-342/87, Genius Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, REG s. I-1989 s. 4227 – om detta och andra relevanta mål se prop. 2007/08:25, s. 87 f.). Återbetalningsrätten avser, förenklat uttryckt, mervärdesskatt som ska betalas för den utländske företagarens förvärv till sin verksamhet från en skattskyldig säljare (jfr artikel 168 i mervärdesskattedirektivet). Av 8 kap. 2 § ML framgår att ingående skatt utgörs av beloppet av den mervärdesskatt som hänförs till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Återbetalningsreglerna i 10 kap. ML gäller ingående skatt. Skattskyldighet uppkommer inte för ett felaktigt uttaget belopp och beloppet är därmed inte ingående skatt och det kan följaktligen inte heller återbetalas.

Regler som hanterar felaktigt uttagen mervärdesskatt införs genom artikel 4 i direktiv 2008/9/EG respektive artikel 2.4 i direktiv 2008/8/EG, vilken bl.a. ändrar den här aktuella punkten 3 i artikel 171 i mervärdesskattedirektivet. Numera anger alltså mervärdesskattereglerna uttryckligen att en utländsk företagare, med hjälp av dessa regler, endast har rätt till återbetalning av belopp som är mervärdesskatt i lagens mening. Detta utgör en kodifiering av vad som tidigare slagits fast av EG-domstolen (se punkterna 17–28 i Reemtsma Cigarettenfabriken).

Artikel 4 och artikel 2.4 i de nyssnämnda direktiven reglerar två fall av felaktigt uttagen mervärdesskatt. Rätten till återbetalning omfattar för det

första inte mervärdesskatt som fakturerats felaktigt enligt den återbetalande medlemsstatens lagstiftning. För det andra omfattar rätten inte heller sådan skatt som fakturerats för sådan leverans av varor som ska eller får undantas från skatteplikt enligt artikel 138 eller 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattelagens terminologi innebär det att återbetalningsrätten inte omfattar omsättning av varor till andra EG-länder som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 och 2, andra eller fjärde stycket mervärdesskattelagen eller en omsättning utomlands när en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförsel till en plats utanför EG enligt 5 kap. 3 a § första stycket 3 samma lag.

Det kan hävdas att det skulle vara tillräckligt att föreskriva att mervärdesskatt som fakturerats felaktigt inte ger upphov till någon återbetalningsrätt. Gemenskapslagstiftaren har emellertid valt även reglera fallen där mervärdesskatt felaktigt fakturerats för sådan leverans av varor som ska eller får undantas från skatteplikt enligt artikel 138 eller 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. Följaktligen bör svensk rätt innehålla motsvarande reglering.

Den 1 januari 2008 infördes regler i mervärdesskattelagen avseende felaktigt uttagen skatt (se vidare prop. 2007/08:25, s. 84 ff.). Reglerna innebär att ett belopp som i en faktura eller dylikt har betecknats som mervärdesskatt utan att vara det i lagens mening, och som redovisats till staten, ska ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § samma lag utfärdats (13 kap. 28 § ML).

I förevarande sammanhang betyder mervärdesskattelagens regler om felaktigt uttagen mervärdesskatt att den utländske företagaren inte själv kan återfå den felaktigt uttagna mervärdesskatten av Skatteverket. Företagaren har i stället att begära detta belopp av den som sålt den aktuella varan eller tjänsten. Om säljaren inte frivilligt återbetalar beloppet får den utländske företagaren återkräva beloppet av denne enligt civilrättsliga regler i allmän domstol. Ett sådant förfarande uppfyller den gemenskapsrättsliga effektivitetsprincipen, dvs. det är inte omöjligt eller orimligt svårt för den utländske företagaren att återfå beloppet (jfr punkten 42 i Reemtsma Cigarettenfabriken).

Förslaget bör tas in i en ny 10 kap. 13 b § ML.

8.10 Återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder

8.10.1 Tillämpningsområdet för det nya elektroniska förfarandet – huvudregeln

Regeringens förslag: För att få återbetalning av ingående skatt ska en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och som inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska lämnas via den elektroniska portal som inrättats härför av det EG-land som företagaren är etablerad i.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* påpekar att en företagare kan vara etablerad i två eller flera EG-länder. Verket önskar därför ett klargörande av vilket land företagaren ska lämna ansökan om återbetalning i. Enligt verket är det en lämplig utgångspunkt att företagaren ska ansöka om återbetalning av mervärdesskatt via den portal som upprättats i det EG-land där denne har en etablering till vilken kostnaden kan hänföras. Det bör, enligt verket, i möjligaste mån förhindras att samme företagare ansöker om återbetalning av samma mervärdesskatt från mer än ett etableringsställe.

Skälen för regeringens förslag: Tillämpningsområdet för direktiv 2008/9/EG, och därmed det nya elektroniska förfarandet vid återbetalning av mervärdesskatt, definieras i direktivets artikel 3. Artikeln motsvarar materiellt sett artikel 1 i det åttonde direktivet. Enligt artikel 3 i det förstnämnda direktivet ska det tillämpas på beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten. Dessa personer preciseras i samma direktivs artikel 2 genom en hänvisning till artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet och tillägget att de ska vara etablerade inom en annan medlemsstats territorium. En icke-etablering föreligger om den beskattningsbara personen under återbetalningsperioden varken har haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts inom den återbetalande medlemsstatens territorium, eller i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats där (artikel 3 a i direktiv 2008/9/EG). En icke-etablering föreligger med andra ord om den beskattningsbara personen saknar någon form av anknytning till den återbetalande medlemsstaten under återbetalningsperioden. Vidare stagas i 3 b i samma direktiv att den beskattningsbara personen inte får ha levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i den återbetalande medlemsstaten, med undantag för vissa där närmare angivna transaktioner (se vidare följande avsnitt). I sammanfattning förutsätter en tillämpning av direktivet *som huvudregel* dels att den som ansöker om återbetalning inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten men i ett annat EG-land, dels inte har omsatt några varor eller tjänster i det förstnämnda landet under återbetalningsperioden.

En första fråga vid genomförandet av det elektroniska förfarandet som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG är i vad mån svensk rätt redan i dag tydligt identifierar dem som ska använda sig av förfarandet. Det kan genast konstateras att så inte är fallet.

Den svenska regleringen har sin grund i lagen (1991:119) om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Dessa återbetalningsregler togs sedermera in i mervärdesskattelagen (se prop. 1993/94:99, s. 221 f.) och de har EG-anpassats i olika omgångar (se prop. 1994/95:57, s. 138 ff., prop. 2001/02:28, s. 31 ff. samt prop. 2002/03:5, s. 80 ff.).

Definitionen av en utländsk företagare har också EG-anpassats, se prop. 2001/02:28, s. 43 ff. En utländsk företagare är en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistats här (1 kap. 15 § ML). Definitionen överensstämmer således med den EG-rättsliga när det gäller kravet på icke-etablering i Sverige. Den innehåller däremot inte något uttryckligt krav på etablering i ett annat EG-land

respektive avsaknad av etablering inom EG:s territorium. Det förhållandet att företagare som är etablerade inom EG respektive utanför EG regleras gemensamt i svensk rätt är i sig oproblematiskt när det gäller rätten till återbetalning. Återbetalningsrätten är nämligen i princip identisk i direktiv 2008/9/EG (artikel 5) och det trettonde direktivet (artikel 2). EG-rätten uppställer inte heller något krav på separata regelverk för de olika typerna av utländska företagare. En åtskillnad mellan dessa måste dock numera göras vad beträffar återbetalningsförfarandet, eftersom enbart vissa av de utländska företagarna ska använda sig av det elektroniska förfarandet.

Det saknas en materiell svensk motsvarighet till det EG-rättsliga kravet att den utländske företagaren inte får ha haft några omsättningar i den återbetalande medlemsstaten under återbetalningsperioden. Detta krav har ett komplement i den EG-rättsliga förfaranderegeln, att den som ansöker om återbetalning, ska intyga att han inte har företagit några andra än tillåtna omsättningar i återbetalningsmedlemsstaten (se artikel 8.1 e i direktiv 2008/9/EG och artikel 3 c i det åttonde direktivet). I prop. 1994/95:57, s. 145 sägs, angående denna förfaranderegeln, att detsamma gäller enligt svensk rätt. Där hänvisas till ett förarbetsuttalande med detta innehåll (prop. 1990/91:72, s. 12) samt till att ansökningsblanketten ska utformas på det sätt som anges i det åttonde direktivet. Den aktuella omsättningsregleringen bör införas i mervärdesskattelagen för att förhindra att utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land ska komma i fråga för det elektroniska förfarandet, trots att de har omsättningar i Sverige som inte omfattas av direktiv 2008/9/EG. Sådana företagare ska i stället registreras till mervärdesskatt och hanteras på samma vis som inhemska företagare. Avslutningsvis saknas rekvisitet ”återbetalningsperioden” i svensk rätt. Det bör införas för att ange den tidsperiod under vilken direktivets omsättningsregel ska vara uppfylld.

För att identifiera de utländska företagare som ska använda det elektroniska förfarande som föreslås i detta lagstiftningsärende behöver sammanfattningsvis två distinktioner göras. För det första måste utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land åtskiljas från utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. För det andra måste åtskillnad göras inom gruppen utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land mellan företagare som inte har någon omsättning i Sverige, eller en omsättning som omfattas av artikel 3 b i direktiv 2008/9/EG, och företagare som har omsättningar som gör att direktivet inte är tillämpligt. Dessutom, vilket inte nämnts tidigare, måste de svenska förfarandereglererna justeras på så vis att en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och som har en omsättning i Sverige som omfattas av artikel 3 b i direktivet inte tvingas ansöka om återbetalning i en skatte- eller självdeklaration enligt de gällande 19 kap. 1 § andra stycket och 12 § andra stycket ML. Vissa följdändringar bör därför göras i 3 kap. 1 § SBL (se vidare avsnitt 8.18). Nya regler med denna inriktning föreslås införas i mervärdesskattelagen för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och som inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden. Dessa ska använda det föreslagna elektroniska förfarande när rätten till återbetalning grundas på 10 kap. 1 eller 12 § mervärdesskattelagen.

Skatteverket önskar ett klargörande av i vilket land en företagare som är etablerad i två eller flera EG-länder företagaren ska ansöka om återbetalning i. Regeringen konstaterar att artikel 7 i direktiv 2008/9/EG inte ger någon vägledning i denna fråga. En rimlig regel vore visserligen den som Skatteverket föreslår, dvs. att en företagare ska ansöka om återbetalning via den portal som upprättats i det EG-land där denne har en etablering till vilken kostnaden är hänförlig. Avsaknaden av uttryckligt stöd för en sådan regel i direktivet gör emellertid att promemorians förslag inte bör förändras i detta avseende. För samma slutsats talar också att konsekvenserna av en sådan regel inte är helt överblickbara. Exempelvis uppkommer frågan hur ett i ett företags etablering i ett tredje land ska ansöka om återbetalning om denna erlagt mervärdesskatt i en medlemsstat där företaget saknar etablering samtidigt som företaget är etablerat i en annan medlemsstat än den där skatten betalats.

De föreslagna reglerna bör införas i en ny 19 kap. 1 § ML.

8.10.2 Elektroniskt förfarande trots omsättning i Sverige

Regeringens förslag: En utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land ska ansöka hos Skatteverket om återbetalning av ingående skatt som sker med stöd av 10 kap. 1 § andra stycket och 11 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) under förutsättning att företagaren under återbetalningsperioden i Sverige endast har omsatt transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt i bl.a. exportliknande situationer eller varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för.

Ansökan ska lämnas via den elektroniska portal som inrättats härför av det EG-land som företagaren är etablerad i.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i detta avseende.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 3 b i och ii i direktiv 2008/9/EG anges två undantagsfall när den i föregående avsnitt angivna huvudregeln inte är tillämplig. Det finns alltså två situationer när det elektroniska förfarandet ska tillämpas trots att den utländske företagaren, som är etablerad i ett annat EG-land, har företagit omsättningar i den återbetalande medlemsstaten. Dessa bestämmelser har sin motsvarighet i det åttonde direktivets artiklar 1 a och b. Det har nämnts ovan att den inledningsvis nämnda huvudregeln inte genomförts i svensk rätt.

Det första undantaget avser tillhandahållandet av transporttjänster och stödtjänster till dessa, vilka är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 eller 160 i mervärdesskattedirektivet. Det andra undantaget gäller leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till en person som är skyldig att betala mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199 i samma direktiv.

När det gäller undantaget för omsättning av transporttjänster och stödtjänster till dessa inställer sig frågan om hänvisningen från direktiv 2008/9/EG verkligen avser hela artiklarna i mervärdesskattedirektivet. Även om en sådan slutsats är den juridiskt omedelbara ger en närmare

granskning av artiklarna vid handen att de inte i alla delar kan anses avse transport- och stödtjänsterna i fråga. En översättning från tillämpliga delar av mervärdesskattedirektivs artiklar till mervärdesskattelagens regler ger följande resultat.

Artikel 144 motsvaras av 3 kap. 32 § ML.

Artikel 146.1 e, dvs. den punkt i artikeln som är aktuell, motsvaras av 5 kap. 19 § 2a och 2b ML (i dag 5 kap. 11 § 2 a och 2 b ML). Enligt mervärdesskattelagen betraktas dock dessa tjänster som omsatta utomlands och följaktligen behöver de inte hänvisas till i detta sammanhang.

Artikel 148 är aktuell i form av punkterna c och f motsvaras av 3 kap. 21 § första stycket 4 punkten ML. Artikelns punkter a och b, d och e samt g motsvaras av olika bestämmelser i 5 kap. 3 a och 19 §§ ML (i dag 5 kap. 9 och 11 §§ ML) och anses därmed omsatta utomlands. Följaktligen är de redan av det skälet inte intressanta här.

Artikel 149 motsvaras av 3 kap. 30 e § ML.

Artikel 151 kommer ifråga i form av 151.1 b, vilken delvis motsvaras av 3 kap. 30 a § tredje stycket ML, samt 151.1 d och e vilka motsvaras av 3 kap. 31–31 a §§ ML. I övrigt är artikel 151 inte aktuell i detta sammanhang, eftersom den är genomförd i form av en återbetalningsrätt, vilket medges enligt artikel 151.2. Av 151.1 andra stycket följer också att artikelns enligt svensk rätt mer begränsade tillämpningsområde är tillåtet enligt gemenskapsrätten.

Artikel 153 motsvaras av 5 kap. 19 § 4 ML (i dag 5 kap. 11 § 4 ML). Ovan framgår att de tjänster som den paragrafen reglerar anses omsatta utomlands. En hänvisning till det lagrummet är därför överflödig.

Artiklarna 159 och 160 motsvaras av 9 c kap. ML. Mot bakgrund av systematiken i detta kapitel är en hänvisning till 1 § lämplig.

Undantaget som avser omsättningar där omvänd skattskyldighet gäller bör översättas enligt följande.

Artikel 194 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 4 c ML.

Artikel 195 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 3 ML.

Artikel 196 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 2 ML.

Artikel 197 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 4 ML.

Artikel 199 motsvaras av 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML.

I mervärdesskattelagen föreslås införas regler som föreskriver att en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land ska använda det föreslagna elektroniska förfarandet för återbetalning av skatt i de fall denne gjort omsättningar av ovan angivet slag i Sverige.

De föreslagna bestämmelserna bör tas in i den nya 19 kap. 1 § ML.

8.10.3 Sökandens uppgiftsskyldighet

Regeringens förslag: En ansökan om återbetalning ska innehålla

- nödvändiga identifikationsuppgifter,
- en beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats,
- uppgift om vilken återbetalningsperiod den avser,
- en förklaring från sökanden att denne under återbetalningsperioden inte har omsatt annat än transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt i exportliknande situationer eller varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för,
- för varje faktura eller importdokument beskattningsunderlaget, mervärdesskattebeloppet, den ingående skatt för vilken rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 1–3, 11, 12 och 13–13 b §§ mervärdesskattelagen (1994:200) uttryckt i kronor och den avdragsgilla andel som beräknats vid blandad verksamhet.

I ansökan ska de förvärvade varornas och tjänsternas art för varje faktura eller importdokument beskrivas med koder.

Det ska upplysas om att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar föreskrifter om de identifikationsuppgifter och koder som används i ansökan. Detsamma gäller vilka språk som får användas av sökanden i en återbetalningsansökan eller när denne lämnar uppgifter m.m. efter Skatteverkets begäran.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens. Regeringens förslag innehåller dock en språklig förändring.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* är tveksam till promemorians bedömning att ett antal av de aktuella identifikationsuppgifterna bör hanteras genom verkställighetsföreskrifter. Detta, enligt kammarrätten, eftersom ett utelämnande av sådana uppgifter har rättsverkan i form av att en ansökan om återbetalning inte anses ha kommit in (den föreslagna 19 kap. 8 § ML). Vidare noterar kammarrätten att när det gäller tidsfrister för återbetalning har en motsatt ståndpunkt intagits i promemorian, dvs. den regeln har införts i lagen med motiveringen att den är av stor betydelse för de berörda företagen. Kammarrätten anser i sammanfattning att det bör vara enklare för de aktuella utländska företagen att söka information direkt i lagtexten i stället för i verkställighetsföreskrifter.

Skälen för regeringens förslag: I det åttonde direktivet framgår de uppgifter sökanden ska lämna inte direkt av direktivet, utan av en bilaga till detta. Artikel 3 a i direktivet hänvisar nämligen till bilaga A som i detalj anger vilka uppgifter sökanden är skyldig att lämna. Mervärdesskattelagen använder en liknande teknik genom att ange att ansökan ska göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer (19 kap. 3 § ML). Till skillnad härifrån framgår det direkt av direktiv 2008/9/EG vilka uppgifter en ansökan om återbetalning ska innehålla och vilka koder som ska användas för att beskriva de förvärvade varornas och tjänsternas art (artiklarna 8 och 9.1).

Vid införandet av de sistnämnda förhållandevis omfattande och detaljerade bestämmelserna i svensk rätt är en första fråga i vilken utsträckning de kan delegeras för att lagtexten inte ska tyngas i onödan.

Föreskrifter om skatt till staten ska ges lagform (8 kap. 3 § regeringsformen, RF). Detta gäller även föreskrifter om återbetalning av skatt, eftersom de ytterst reglerar frågan om skatten blir betungande för den enskilde eller inte. Delegationsmöjligheterna till regeringen är begränsade på skatteområdet (8 kap. 8 och 9 §§ RF) och inte aktuella i förevarande sammanhang. Frågan blir i stället i vilken utsträckning vad som anges i artiklarna 8 och 9.1 kan hanteras genom verkställighetsföreskrifter.

I förarbetena till de gällande förfarandereglerna bedöms vissa frågor av aktuellt slag kunna hanteras genom verkställighetsföreskrifter (se prop. 1994/95:57, s. 144 ff.). Tillämpningsföreskrifter anges komma i fråga för bl.a. regler om ingivande av faktura i original, återsändande av fakturor och importdokument och intyg om att verksamheten inte bedrivits i Sverige respektive skattepliktig verksamhet i hemlandet.

Flertalet av de uppgifter som ska anges i en ansökan om återbetalning enligt artikel 8 i direktiv 2008/9/EG och samtliga uppgifter som ska anges enligt direktivets artikel 9.1 utgör olika slags identifikationsuppgifter. I dessa fall får det anses tillräckligt att mervärdesskattelagen anger att det föreligger en uppgiftsskyldighet avseende sådana uppgifter, medan de närmare detaljerna stagas i verkställighetsföreskrifter. Även om det inte är någon självklarhet på vilken normnivå uppgiftsskyldigheten i övrigt bör regleras, bedöms svenska motsvarigheter till bestämmelserna i artiklarna 8.1 c–e samt 8.2 e–h lämpligen böra införas i lag.

Kammarrätten i Stockholm påpekar emellertid att det bör vara enklare för de aktuella utländska företagen att söka information direkt i lagtexten i stället för i verkställighetsföreskrifter. Kammarrätten gör sitt påpekande bl.a. mot bakgrund av att ett utelämnande av identifikationsuppgifter i en ansökan om återbetalning medför att den inte anses ha kommit in enligt den föreslagna 19 kap. 8 § ML. Samtidigt noterar kammarrätten att när det gäller regleringen av tidsfrister för återbetalning har en regel införts i lagen med motiveringen att den är av stor betydelse för de berörda företagen.

I likhet med kammarrätten anser regeringen det angeläget att viktiga regler är förhållandevis lättillgängliga för de utländska företag som ansöker om återbetalning av mervärdesskatt. Tillgängligheten är dock åtminstone delvis förenlig med det systematiska värdet att inte ha en mer detaljrik lagtext än nödvändigt. I promemorian har denna avvägning gjorts i form av den erinran om förekomsten av verkställighetsföreskrifter som tagits in i den föreslagna 19 kap. 2 § tredje stycket ML. Därtill bör det beaktas hur det elektroniska ansökningsförfarandet för återbetalning av mervärdesskatt är konstruerat i praktiken. Enligt vad regeringen har erfarit kommer de uppgifter som sökanden ska lämna att framgå av det elektroniska formulär som denne ska fylla i. Därmed bör inte några svårigheter föreligga för de utländska företagen att få kunskap om vilka uppgifter de ska lämna i ansökan. Vidare bör här noteras att den ovan nämnda och i lag införda regeln om återbetalningsfrister inte har direkt bäring på aktuell situation, eftersom den regeln avser det pappersbaserade förfarandet som ska användas av utländska företagare som inte är

etablerade i något EG-land. Regeringen delar i sammanfattning promemorians bedömning av vad som bör hanteras i lag respektive i verkställighetsföreskrifter.

Av mervärdesskattelagen föreslås således framgå att en ansökan om återbetalning ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, en beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats och uppgift om vilken återbetalningsperiod den avser. Vidare ska ansökan inbegripa en förklaring från sökanden att denne under återbetalningsperioden inte har omsatt annat än vissa transporttjänster eller stödtjänster som är undantagna från skatteplikt eller varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för. Den ska även för varje faktura eller importdokument ange beskattningsunderlaget, mervärdesskattebeloppet och den ingående skatt för vilken rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 1–3, 11, 12 och 13–13 b §§ ML uttryckt i kronor. För varje faktura eller importdokument ska dessutom som ett procenttal anges den avdragsgilla andel som beräknats enligt artikel 173 i mervärdesskatte-direktivet, om sökanden utför transaktioner som medför respektive inte medför rätt till avdrag av ingående skatt. Slutligen ska de förvärvade varornas och tjänsternas art för varje faktura eller importdokument beskrivas med koder i ansökan.

Något uttryckligt bemyndigande är inte nödvändigt för att regeringen ska kunna meddela verkställighetsföreskrifter. Regeringens behörighet har direkt stöd i 8 kap. 13 § RF. I detta fall bedöms dock en informationsregel som en upplysning om förekomsten av tillämpningsföreskrifter vara lämplig. En sådan upplysning får anses särskilt värdefull när det som här handlar om genomförandet av ett EG-direktiv på olika norm-nivåer. Således föreslås att det i mervärdesskattelagen tas in en erinran om att regeringen eller den myndighet regeringen föreskriver meddelar föreskrifter om de identifikationsuppgifter och koder som ska användas i en ansökan om återbetalning. Detsamma föreslås när det gäller vilka språk som får användas av sökanden i en återbetalningsansökan eller när denne lämnar uppgifter m.m. efter Skatteverkets begäran. Att medlemsstaterna förfogar över vilket språk sökanden ska använda framgår av artikel 12 i direktiv 2008/9/EG.

Ovannämnda bestämmelser bör införas i en ny 19 kap. 2 § ML.

8.10.4 Ytterligare uppgifter som ska lämnas med en ansökan om återbetalning

Regeringens förslag: Sökanden ska lämna elektroniskt kodade uppgifter avseende var och en av de koder som regeringen föreskriver. Detta gäller i den utsträckning sådana uppgifter behövs på grund av begränsningar av avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 § mervärdesskattelagen (1994:200) eller vad som föreskrivs i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

Sökanden ska lämna en redogörelse för sin affärsverksamhet med hjälp av de harmoniserade koder som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003.

Regeringens bedömning: Sökanden bör inte vara skyldig att på elektronisk väg tillsammans med ansökan lämna en kopia av en faktura eller ett importdokument tillsammans med ansökan.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* påpekar att den för Skatteverket föreslagna rätten att begära en faktura av sökanden begränsas av att verket måste hysa rimliga tvivel rörande giltigheten eller riktigheten av en viss fordran samtidigt som den inte införda rätten att begära en faktura enligt artikel 10 i direktiv 2008/9/EG saknar denna begränsning.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: En medlemsstat får föreskriva att sökanden ska lämna vissa ytterligare uppgifter tillsammans med en ansökan om återbetalning (artiklarna 9.2, 10 och 11 i direktiv 2008/9/EG). Dessa regler har ingen explicit motsvarighet i det åttonde direktivet och följaktligen inte heller i mervärdesskattelagen. Däremot framgår sådana krav i dag av ansökningsblanketten för återbetalning av mervärdesskatt (jfr 19 kap. 3 § ML).

Artikel 9.2 knyter uppgiftslämnandet till information som behövs på grund av de begränsningar i avdragsrätten som den återbetalande medlemsstatens gjort med stöd mervärdesskattedirektivet. Artikeln innefattar även information som behövs för tillämpningen av ett relevant undantag som beviljats den återbetalande medlemsstaten enligt artiklarna 395 eller 396 i samma direktiv.

Artikel 11 i direktiv 2008/9/EG anger att den återbetalande medlemsstaten får kräva att sökanden lämnar en redogörelse för sin affärsverksamhet med hjälp av de harmoniserade koder som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003.

För att ge Skatteverkets kontrollverksamhet goda förutsättningar bör motsvarigheter till artiklarna 9.2 och 11 i direktiv 2008/9/EG införas i mervärdesskattelagen. Direktivets artikel 10, som föreskriver att sökanden ska lämna en elektronisk kopia av en faktura eller ett importdokument ihop med återbetalningsansökan om det beskattningsbara beloppet överstiger vissa minimibelopp, bör däremot i nuläget inte genomföras i svensk rätt. Skatteverket kommer, när så bedöms nödvändigt i det enskil-

da fallet, kommer att ha möjlighet att begära en faktura eller ett importdokument i original med hjälp av den svenska motsvarigheten till artikel 20 i direktiv 2008/9/EG (se vidare avsnitt 8.10.10). *Kammarrätten i Stockholm* påpekar i detta sammanhang att sistnämnda bestämmelse, i motsats till artikel 10 i direktivet, begränsas genom att det i dessa fall krävs att den återbetalande medlemsstaten hyser rimliga tvivel rörande giltigheten eller riktigheten av en viss fordran. Regeringen är väl medveten om denna skillnad. Det är dock viktigt att framhålla att de nya reglerna är avsedda att medföra effektiviseringar och förenklingar för företagen. Bedömningen i promemorian är en avvägning mellan de kontrollfördelar och den ökade administrativa börda artikeln medför. I sammanhanget har också beaktats vad Skatteverket uppgivit att det i nuläget har behov av.

De begränsningar i avdragsrätten som är ifråga för svenskt vidkommande är 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 § mervärdesskattelagen. En bestämmelse som ålägger sökanden att lämna elektroniskt kodade uppgifter i den utsträckning sådana behövs för tillämpningen av de uppräknade lagrummen bör följaktligen tas in i mervärdesskattelagen. Detsamma gäller det undantag⁶⁰ som Sverige beviljats med stöd av artikel 27 i sjätte direktivet (numera artikel 395 i mervärdesskattedirektivet) och som regleras i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund. I mervärdesskattelagen bör också införas en regel som föreskriver att sökanden ska lämna en redogörelse för sin affärsverksamhet med koderna som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003.

De föreslagna reglerna bör tas in i de nya 19 kap. 4 och 5 §§ ML.

8.10.5 Transaktioner som en ansökan om återbetalning ska avse

Regeringens förslag: En ansökan om återbetalning ska avse köp av varor eller tjänster som fakturerats eller för vilka redovisningsskyldigheten inträtt under återbetalningsperioden, eller import av varor under återbetalningsperioden.

Ansökan får även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* anför att den förslagens 19 kap. 3 § ML sägs motsvara artikel 14 i direktiv 2008/9/EG. *Kammarrätten* poängterar att förslagets lydelse skiljer sig åt från artikelns som anger att den skatt återbetalningsansökan avser ska ha blivit utkrävbar före eller vid tidpunkten för faktureringen eller under återbetalningsperioden. Syftet härmed är, enligt *kammarrätten*, troligen att förhindra att återbetalning sker innan medlemsstaten har en laglig möjlighet att kräva

⁶⁰ Rådets beslut av den 30 januari 2007 om förlängning av tillämpning av beslut 2000/91/EG om tillstånd för Konungariket Danmark och Konungariket Sverige att genomföra en särskild åtgärd som avviker från artikel 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG om harmonisering, EUT L 57, 24.2.2007, s. 10 (Celex 32007D0132).

in skatten. Kammarrätten önskar en kommentar till om dessa tidpunkter överensstämmer med tanke på den skillnad i lydelse som föreslås i förhållande till direktivet.

Skälen för regeringens förslag: I dag finns inte någon regel i återbetalningsregelverken, vare sig i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen som mer i detalj anger vilka transaktioner en ansökan om återbetalning ska eller får avse. Sådan regler införs i mervärdesskattedirektivet genom artikel 14 i direktiv 2008/9/EG. De innebär att en ansökan om återbetalning ska avse

1. köp av varor eller tjänster som fakturerats under återbetalningsperioden under förutsättning att redovisningsskyldigheten för skatten inträtt före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller för vilka redovisningsskyldigheten inträtt under återbetalningsperioden under förutsättning att köpen har fakturerats innan redovisningsskyldigheten inträtt, eller

2. import av varor under återbetalningsperioden.

Utöver dessa transaktioner får återbetalningsansökan även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

När det gäller frågan som *Kammarrätten i Stockholm* ställer konstaterar regeringen att mervärdesskattelagen inte använder termen ”utkrävbar”. Förslaget terminologi ligger nära vad som föreslagits tidigare i detta avseende, jfr SOU 2002:74 s. 53.

Bestämmelser motsvarande de i artikeln föreslås införas i mervärdesskattelagen och bör tas in i en ny 19 kap. 3 § ML.

8.10.6 Återbetalningsperioden

Regeringens förslag: En ansökan om återbetalning ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: När det gäller återbetalningsperiodens längd innebär direktiv 2008/9/EG (artikel 16) inte någon saklig skillnad jämfört med motsvarande regler i det åttonde direktivet (artikel 7). Den gällande regleringen i 19 kap. 2 § ML, som grundas på det åttonde direktivet, behöver följaktligen inte ändras i materiellt avseende. Genom förslaget föreslås emellertid utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land respektive inte är etablerade i något EG-land regleras var för sig i 19 kapitlet mervärdesskattelagen. Dessa strukturella förändringar föranleder att nya bestämmelser motsvarande den gällande 19 kap. 2 § ML föreslås införas i mervärdesskattelagen för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land.

Förslaget bör införas i en ny 19 kap. 6 § ML.

8.10.7 Minimibeloppet för en återbetalningsansökan

Regeringens förslag: Om en återbetalningsansökan avser en period som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor. Avser ansökan perioden ett kalenderår eller återstoden av det, ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

Promemorians förslag: Överensstämmer i princip med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I närmast föregående avsnitt anges att förslaget medför vissa strukturella förändringar i 19 kap. mervärdesskattelagen. För utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land införs därför nya, om än materiellt oförändrade, regler gällande återbetalningsperioden. Av samma skäl föreslås förfaranderegler om minimibelopp för en återbetalningsansökan införas i lagen för dessa företagare. Den rättsliga grunden för sådana belopp är artikel 17 i direktiv 2008/9/EG. I dag gäller att minimibeloppet ska motsvara 200 ECU i nationell valuta om ansökan avser kortare tid än ett kalenderår men inte kortare tid än tre månader (artikel 7.1 andra stycket i det åttonde direktivet; jfr prop. 1994/95:57, s. 140 f.). I artikeln anges vidare att minimibeloppet på samma vis ska motsvara 25 ECU om ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden av ett kalenderår. Direktiv 2008/9/EG anger emellertid nya minimibelopp vars nationella motsvarigheter bör införas i mervärdesskattelagen (artikel 17). Dessa belopp bör vara 4 000 respektive 500 kronor, vilka med aktuell omräkningskurs nära korresponderar med direktivets 400 respektive 50 euro. Se även avsnitt 8.11.4.

Promemorians förslag har följande lagteknisk utformning. Om en återbetalningsansökan avser en period som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor. I annat fall, föreslår promemorian, ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

Enligt regeringens mening genomför den andra meningen i promemorians förslag inte artikel 17 andra stycket i direktiv 2008/9/EG korrekt. Med promemorians förslag kommer sådant som enligt direktivet ska omfattas av det lägre minimibeloppet att i vissa fall att omfattas av det högre. Detta eftersom förslaget inte reglerar vad som gäller för återstoden av ett kalenderår. Regeringen föreslår därför erforderliga justeringar av promemorians förslag för att uppnå ett riktigt genomförande av EG-rätten.

Förslaget bör införas i en ny 19 kap. 7 § ML.

8.10.8 Senaste ansökningstidpunkt

Regeringens förslag: En ansökan om återbetalning ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EG-land där den utländske företagaren är etablerad.

En ansökan ska anses ha kommit in till myndigheten endast om sökanden har lämnat samtliga föreskrivna uppgifter.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Enligt det åttonde direktivet ska en ansökan om återbetalning lämnas till den behöriga myndigheten inom sex månader efter utgången av det kalenderår då skatt togs ut (artikel 7.1 första stycket). Detta motsvaras av 19 kap. 4 § ML som stadgar att en ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. Direktiv 2008/9/EG förlänger ansökningsfristen med tre månader jämfört med gällande regler (artikel 15.1). En ansökan om återbetalning ska med andra ord ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EG-land som den utländska företagaren är etablerad i senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

Artikel 15.1 använder inte begreppet ”behörig myndighet” utan talar om att återbetalningsansökan ska lämnas in till ”etableringsmedlemsstaten”. För att någon diskussion inte ska uppkomma om en ansökan kan anses inkommen i rätt tid om den lämnats till en annan del av staten än den behöriga, bör ”behörig myndighet” användas i lagtexten. I praktiken uppkommer inte heller någon svårighet att avgöra vilken eller vilka myndigheter detta är, eftersom den behöriga myndigheten i etableringsmedlemsstaten kommer att ha en sådan elektronisk portal som ansökan ska ske via. Användningen av en elektronisk portal torde vidare förhindra att en ansökan om återbetalning kan komma in till fel myndighet.

En ytterligare nyhet är att en ansökan enligt artikel 15.1 inte ska anses ingiven till den behöriga myndigheten om den är ofullständig. En sådan hantering utgör ett avsteg från svensk rättstradition. Av 4 § förvaltningslagen (1986:223, FL) följer att sökanden ska beredas möjlighet att komplettera en ansökan och därigenom kunna förhindra att den avvisas. I aktuellt fall har emellertid någon ansökan om återbetalning inte getts in till Skatteverket om den är ofullständig. Vad som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG i denna fråga föreslås införas i mervärdesskattelagen genom en motsvarande bestämmelse. I lagtexten bör dock av systematiska skäl ”kommit in” användas i stället för ”getts in”. Detta medför inte någon materiell skillnad.

Bestämmelser med ovanstående innehåll bör införas i en ny 19 kap. 8 § ML.

8.10.9 Skatteverkets underrättelseskyldighet

<p>Regeringens förslag: Skatteverket ska på elektronisk väg och utan dröjsmål underrätta sökanden om vilket datum en ansökan kom in till verket.</p>

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I dag finns inte, varken enligt det åttonde direktivet eller på inhemsk grund, någon skyldighet för Skatteverket att utan uppmaning från sökanden underrätta denne om vilket datum en ansökan om återbetalning kom in till verket. Genom artikel 19.1 i direktiv 2008/9/EG införs dock en sådan skyldighet för den återbetalande medlemsstaten. Vidare ska underrättelsen enligt direktivet ske utan dröjs-

mål och på elektronisk väg. Underrättelseskyldigheten kan inte tolkas som omfattande ofullständiga ansökningar, eftersom de enligt EG-rätten inte ska anses ingivna. I sammanhanget kan noteras att det enligt direktivets artikel 15.2 föreskrivs ytterligare en liknande underrättelseskyldighet. De två bör inte förväxlas. I det senare fallet åvilar skyldigheten medlemsstaten i egenskap av landet där sökanden är etablerad och inte som återbetalande medlemsstat. Med andra ord kommer Skatteverket att ha en underrättelseskyldighet även när det gäller återbetalningsansökningar från näringsidkare som är etablerade i Sverige, men inte i det återbetalande EG-landet (se vidare 8.13.3).

En bestämmelse av ovan angivet slag föreslås tas in i en ny 19 kap. 9 § ML.

8.10.10 Skatteverkets rätt att begära uppgifter

Regeringens förslag: Om Skatteverket anser att det inte har alla relevanta uppgifter som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av en ansökan om återbetalning, får verket inom fyra månader på elektronisk väg begära ytterligare uppgifter från sökanden, den behöriga myndigheten i EG-landet där den utländske företagaren är etablerad eller någon annan.

Om Skatteverket begär ytterligare uppgifter från någon annan än sökanden eller den behöriga myndigheten, får begäran göras på elektronisk väg endast om mottagaren har tillgång till sådana medel.

Skatteverket får begära kompletterande ytterligare uppgifter.

Skatteverket får på samma villkor som gäller för en begäran om ytterligare uppgifter begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om verket hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran.

Uppgifter som Skatteverket har begärt ska komma in till verket senast en månad från den dag mottagaren fick begäran.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Genom direktiv 2008/9/EG införs gemenskapsrättslig reglering avseende den återbetalande medlemsstatens rätt att begära ytterligare information från den som ansöker om återbetalning av ingående skatt (artikel 20.1). Det införs även regler om när staten i fråga ska få tillgång till dessa uppgifter (artikel 20.2 i samma direktiv). Vare sig i det åttonde direktivet eller mervärdesskattelagen finns regler av dessa slag. En förutsättning för rätten att begära ytterligare information är att den beslutsfattande myndigheten inte anser sig ha all relevant information som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av en ansökan om återbetalning.

Rätten att begära ytterligare uppgifter existerar till den senaste tidpunkt den behöriga myndigheten är skyldig att fatta beslut i fråga om en ansökan om återbetalning. Denna senaste tidpunkt framgår av artikel 19.2. Annorlunda uttryckt får ytterligare uppgifter begäras inom fyra månader från det att ansökan inkom till myndigheten i fråga.

Ytterligare information får begäras av sökanden, den behöriga myndigheten i en medlemsstat eller någon annan. Begäran avses ske på elektronisk väg. Om informationen begärs av någon annan än sökanden eller den behöriga myndigheten, får begäran dock endast ske på elektronisk väg om mottagaren har tillgång till sådana medel.

Den återbetalande medlemsstaten har också en uttrycklig rätt att begära ytterligare information upprepade gånger (artikel 20.1 andra stycket). I direktivet betecknas detta en begäran om kompletterande ytterligare information.

Vidare får den återbetalande medlemsstaten på samma villkor som gäller för en begäran om ytterligare uppgifter begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om den aktuella staten hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran. (artikel 20.1 tredje stycket).

Den återbetalande medlemsstaten ska ges tillgång till den begärda informationen inom en månad från det att begäran mottogs (artikel 20.2).

Motsvarigheter till ovan beskrivna bestämmelser föreslås införas i mervärdesskattelagen. I artikel 20.1 tredje stycket sista meningen finns dock en bestämmelse som hänvisar till vissa tröskelbelopp som anges i direktivets artikel 10. Som framgår i avsnitt 8.10.4 bedöms artikel 10 inte behöva införas i svensk rätt. Detsamma gäller den nu aktuella bestämmelsen.

Regler av ovan angivet slag bör tas in i 19 kap. 10–12 §§ ML.

8.10.11 Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut – huvudregeln

Regeringens förslag: Skatteverket ska meddela sökanden sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast fyra månader från det att den inkom till verket.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Enligt det åttonde direktivet ska ett beslut i anledning av en ansökan om återbetalning meddelas inom sex månader från den dag då ansökan, åtföljd av alla i direktivet föreskrivna handlingar, lämnats till den behöriga myndigheten (artikel 7.4 första stycket). Denna beslutsfrist ansågs böra införas i svensk rätt genom verkställighetsföreskrifter (prop. 1994/95:57, s. 146). I sammanhanget kan nämnas att Skatteverket har uppskattat genomsnittstiden för sin handläggning av återbetalningsansökningar från utländska företagare till mellan två och tre månader.

Den motsvarande bestämmelsen i direktiv 2008/9/EG (artikel 19.2) har en något annan avfattning. En första skillnad är att det nya direktivet förkortar tidsfristen för ärendets handläggning och beslutsfattandet från sex månader till fyra från det att en fullständig ansökan inkom till den behöriga myndigheten. En ofullständig ansökan betraktas inte som ingiven enligt artikel 15.1 i samma direktiv. En andra skillnad är att enligt det direktivet ska sökanden meddelas beslutet inom tidsfristen medan det åttonde direktivet endast föreskriver att beslutet ska meddelas inom denna frist. Något krav på att beslutet ska tillställas sökanden inom fris-

ten föreligger inte. Genom att kombinera ”meddela” med ”sökanden” får artikel 19.2 i direktiv 2008/9/EG anses innebära att beslutet inte bara ska fattas och ges till kända inom fyramånadersfristen utan även tillställas sökanden. En sådan tolkning förefaller naturlig med tanke på att det elektroniska förfarandet gör att beslutet enkelt och snabbt kan skickas till sökanden, vilket inte är fallet vid en pappersbaserad hantering. Detta betyder däremot inte att den behöriga myndigheten måste förvissa sig om att sökanden verkligen har tagit del av meddelandet, jfr delgivning. En bestämmelse med denna inriktning bör införas i mervärdesskattelagen.

Vidare talar artikel 19.2 i direktivet om ”beslut att bifalla eller avslå ansökan”. Om innebörden av denna lokution ska genomföras i mervärdesskattelagen framstår uttryckssättet ”beslut avseende en ansökan om återbetalning” vara att föredra både språkligt och materiellt. I sistnämnda hänseende innebär det att även avvisningsbeslut kommer att omfattas av regeln.

Slutligen kan noteras att direktiv 2008/9/EG delvis dubbelreglerar den återbetalande medlemsstatens skyldighet att tillstålla sökanden ett beslut. Förutom den nyss nämnda artikel 19.2, som avser både bifalls- och avslagsbeslut, innehåller artikel 23.1 en sådan skyldighet (se avsnitt 8.10.13 nedan). Den sistnämnda artikeln avser dock enbart avslagsbeslut och skyldigheten avser såväl beslutet som skälen för detta. Med tanke på att artikel 19.1 redan reglerar översändandet av bl.a. avslagsbeslut får det väsentliga i artikel 23.1 anses vara kravet på beslutsmotivering vid avslag.

Förslaget bör tas in i en ny 19 kap. 13 § ML.

8.10.12 Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut när verket har begärt ytterligare uppgifter

Regeringens förslag: Om Skatteverket begär ytterligare uppgifter ska beslutet avseende en ansökan om återbetalning meddelas sökanden senast två månader från det att uppgifterna kom in till verket. Om begäran inte har besvarats ska beslutet meddelas denne senast tre månader från den dag som mottagaren fick begäran.

Skatteverket ska dock alltid ha sex månader på sig, räknat från den dag ansökan inkom till verket, att avgöra ärendet.

Om Skatteverket har begärt kompletterande ytterligare uppgifter ska ett slutligt beslut avseende återbetalningsansökan meddelas sökanden inom åtta månader från det att den kom in till verket.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Varken det åttonde direktivet eller mervärdesskattelagen reglerar när ett beslut avseende en återbetalningsansökan senast ska fattas i det fall den behöriga myndigheten begärt in ytterligare uppgifter i ärendet. Genom direktiv 2008/9/EG införs sådan reglering (artikel 21). Om den återbetalande medlemsstaten, dvs. en behörig myndighet, begär ytterligare uppgifter ska beslutet avseende hela eller en del av en ansökan om återbetalning meddelas sökanden senast två månader från det att uppgifterna kom in. Om begäran inte har be-

svarats ska beslutet meddelas denne senast inom två månader efter det att den tidsfrist som anges i artikel 20.2 i samma direktiv löpt ut , dvs. senast tre månader från den dag som mottagaren fick begäran. För att säkerställa att den behöriga myndigheten ska ha en rimlig tidsrymd att handlägga ärendet avseende återbetalningsansökan föreskriver artikel 21 att sex månader alltid ska vara tillgängliga för detta. Om en sådan föreskrift inte fanns skulle ett snabbt svar på en begäran om ytterligare uppgifter i vissa fall kunna inskränka handläggningsfristen på ett olämpligt vis. Den sistnämnda artikeln reglerar även handläggningsfristen för det fall myndigheten har begärt ytterligare uppgifter upprepade gånger. I ett sådant fall ska sökanden meddelas beslutet i fråga om hela eller en del av återbetalningsansökan inom åtta månader från det att ansökan mottogs av den myndigheten i fråga.

Det kan noteras att direktivet använder olika tekniker för att avgöra den senaste beslutstidpunkten när ytterligare uppgifter begärts. Om sådana uppgifter begärts en gång och under förutsättning att begäran har besvarats, beror tidpunkten på när uppgifterna inkom till myndigheten i fråga. Om begäran i ett sådant fall inte har besvarats räknas tiden från när mottagaren fick begäran. Om ytterligare uppgifter har begärts upprepade gånger räknas tiden från när ansökan om återbetalning kom in till myndigheten.

Regler av ovan angivet slag föreslås införas i mervärdesskattelagen. Det förefaller dock överflödigt att i den svenska lagtexten tala om ”hela eller en del” av återbetalningsansökan. Den tidpunkt som behöver regleras är när ett ärende avseende en ansökan om återbetalning senast måste vara avgjort i sin helhet, dvs. den del av ärendet som återstår om det delvis avgjorts tidigare eller hela ärendet om så inte skett.

Förslaget bör tas in i en ny 19 kap. 14 § ML.

8.10.13 Motivering av och underrättelse om avslagsbeslut

Regeringens bedömning: Någon skyldighet för Skatteverket att underrätta sökanden om att en ansökan om återbetalning av ingående skatt helt eller delvis avslagits och skälen för detta behöver inte införas i svensk rätt med anledning av direktiv 2008/9/EG. En sådan skyldighet föreskrivs redan i 20 och 21 §§ förvaltningslagen (1986:223).

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna fråga.

Skälen för regeringens bedömning: Det åttonde direktivet föreskriver en skyldighet att ange skälen för att avslå en ansökan om återbetalning (artikel 4.4 andra stycket). Genom direktiv 2008/9/EG kompletteras denna skyldighet med skyldigheten att underrätta sökanden om att en sådan ansökan avslagits helt eller delvis (artikel 23.1). I dessa delar ger EG-rätten inte anledning till någon svensk lagstiftningsåtgärd. Enligt svensk rätt är förvaltningsmyndigheter redan i dag skyldiga att motivera ett avslagsbeslut och underrätta sökanden om detta (20 och 21 §§ FL). Som redan framgått av avsnitt 8.10.11 föreligger dessutom enligt artikel 19.2 i direktiv 2008/9/EG en skyldighet för den återbetalande medlemsstaten att underrätta sökanden om såväl avslags- som bifallsbeslut.

8.10.14 Korrigering av återbetalat belopp

Regeringens förslag: Om den avdragsgilla andelen av den ingående skatten justeras enligt artikel 175 i mervärdesskattedirektivet ska sökanden korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats.

Korrigeringen ska göras under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden i en ansökan om återbetalning. Om sökanden inte lämnar någon sådan ansökan under det kalenderåret ska korrigeringen ske genom inlämnande av en särskild anmälan via den elektroniska portal som inrättats av det EG-land som den utländske företagaren är etablerad i.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: En beskattningsbar person kan använda varor och tjänster för transaktioner som medför rätt till avdrag respektive inte gör det. För denna situation finns regler om så kallat proportionellt avdrag i mervärdesskattedirektivet (i Sverige reglerat genom 8 kap. 13 och 14 §§ ML; en stat får enligt gemenskapsrätten behålla de regler som gällde den dag den anslöt sig till gemenskapen). Proportionellt avdrag innebär att bara den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de transaktionerna som medför avdragsrätt ska vara avdragsgill (artikel 173). Den avdragsgilla andelen bestäms i enlighet med vad som föreskrivs i artiklarna 174 och 175. I den sistnämnda av dessa två artiklar anges att den avdragsgilla andelen ska bestämmas för varje år i form av ett procenttal. Där stadgas också att en sådan andel ska gälla preliminärt för ett år och baseras på föregående års transaktioner. Avdrag som görs på grundval av en sådan preliminär andel ska justeras när den slutliga andelen för året bestäms under det påföljande året.

En nyhet som införs genom direktiv 2008/9/EG (artikel 13) jämfört med vad som gäller enligt det åttonde direktivet är en uttrycklig regel om korrigering i återbetalningssammanhang efter en justering av den avdragsgilla andelen. Följaktligen finns inte heller några regler av detta slag i mervärdesskattelagen i dag. Enligt den sistnämnda artikeln ska sökanden korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats, om den avdragsgilla andelen av den ingående skatten justeras enligt artikel 175 i mervärdesskattedirektivet.

Korrigeringen ska göras under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden. Detta ska som huvudregel ske i en ansökan om återbetalning. Om sökanden inte lämnar någon sådan ansökan under det kalenderåret ska korrigeringen i stället ske genom inlämnande av en särskild anmälan via den elektroniska portal som inrättats av det EG-land den utländske företagaren är etablerad i.

Regler motsvarande artikel 13 i direktiv 2008/9/EG föreslås införas i en ny 19 kap. 15 § ML.

8.10.15 Skatteverkets beslut efter sökandens korrigeringar av återbetalade belopp

Regeringens förslag: Om ett återbetalat belopp har korrigerats ska Skatteverket besluta att öka eller minska det belopp som ska återbetalas enligt en ansökan om återbetalning. Om sökanden inte lämnar en sådan ansökan ska verket besluta att återbetala det belopp som sökanden har att fordra eller att denne ska betala tillbaka vad han fått för mycket.

Ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte vunnit laga kraft.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I närmast föregående avsnitt sägs att det i dag saknas regler om att sökanden ska korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats, om den avdragsgilla andelen av den ingående skatten justeras enligt artikel 175 i mervärdesskattedirektivet. Direktiv 2008/9/EG inför inte bara sådana regler utan även regler som styr vilka åtgärder den återbetalande medlemsstaten ska vidta om en korrigering av det återbetalade beloppet har utförts (artikel 25). Om sökanden enligt artikel 13 i samma direktiv ska göra korrigeringen i en ansökan om återbetalning justeras det belopp som ska återbetalas i enlighet med beloppet korrigering avser. Om sökanden inte lämnar någon sådan ansökan ska korrigeringen enligt den sistnämnda artikeln ske i en särskild anmälan i stället. Beroende på resultat av korrigeringen ska sökanden återfå eller betala tillbaka ett visst belopp.

Regler av nu beskrivet slag föreslås tas in i mervärdesskattelagen. För att återkravsförfarande ska vara effektivt föreslås dessutom att ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte vunnit laga kraft.

Förslaget bör införas i en ny 19 kap. 16 § ML.

8.10.16 Återkrav och avräkning m.m.

Regeringens förslag: Om en återbetalning har erhållits på ett be- drägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att återkräva vad sökanden har fått för mycket. Sökanden ska ha betalat beloppet senast 30 dagar efter dagen när verket meddelade sökanden sitt beslut.

Ett belopp som den sökande ska betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som denne har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut om återkrav eller avräkning får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalades ut.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens utom i så motto att regeringens förslag även reglerar när sökanden ska ha betalat ett belopp som återkrävs.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det behövs en närmare redogörelse för vad som avses med uttrycket ”annars oriktigt sätt”. Verket anför vidare att det behövs en regel som anger när beloppet som ska återbetalas senast ska vara betalat och föreslår också hur en sådan regel kan utformas.

Skälen för regeringens förslag: Det åttonde direktivet föreskriver att den behöriga myndigheten i en medlemsstat genast ska vidta åtgärder för att återkräva ett belopp som felaktigt utbetalats jämte eventuella straffavgifter (artikel 7.5 första stycket). I samma artikels andra stycke stadgas att vid bedrägliga ansökningar får medlemsstaten vägra ytterligare återbetalning i högst två år från det att ansökan lämnades in. Där stadgas också att medlemsstaten får skjuta upp ytterligare återbetalningar till den skattskyldige om denne har obetalda administrativa straffavgifter till dess att avgiften har erlagts.

I mervärdesskattelagen finns motsvarande reglering i 19 kap. 7 § ML. Bestämmelsen i lagrummets första stycke avser återkrav av felaktigt återbetalade belopp. Den föreskriver att Skatteverket ska återkräva ingående skatt som har återbetalats på grund av en oriktig uppgift som sökanden lämnat eller på grund av felräkning felskrivning eller annat uppenbart förbiseende. I förarbetena konstateras att detta i stort motsvarar vad som föreskrivs i artikel 7.5 första stycket i det åttonde direktivet (se SOU 1994:88, s. 342; jfr prop. 1994/95:57, s. 148).

De återkravsregler som införs genom direktiv 2008/9/EG (artikel 24.1) skiljer sig inte i materiellt hänseende från motsvarande bestämmelser i det åttonde direktivet. Det nya direktivet har dock en något annan lydelse än sin föregångare. Mot bakgrund härav och då det förenklar tillämpningen om den svenska lagen ligger nära EG-rätten föreslås den svenska regelns lydelse ansluta till den artikel 24.1 har. För att åstadkomma ett välfungerande återkravssystem föreslås det dessutom framgå av regleringen att ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

Skatteverket anser att det behövs en närmare beskrivning av vad som avses med uttrycket ”annars oriktigt sätt”. Enligt regeringens mening får härmed i huvudsak förstås felräkningar och felskrivningar.

Verket anför vidare att det behövs en regel som anger när beloppet som ska återbetalas senast ska vara betalat av sökanden. Regeringen delar verkets bedömning och finner att sökanden ska ha betalat beloppet senast 30 dagar efter dagen när verket meddelade sökanden sitt beslut.

I lagstiftningsarbetet i samband med det svenska EG-inträdet uppmärksammades vissa skillnader mellan svensk rätt och EG:s regler vad gäller sanktioner m.m. Närmare bestämt saknar det åttonde direktivet motsvarigheter till 19 kap. 7 § andra stycket (avräkning) och 8 § ML (senaste tidpunkt för återkravsåtgärder). Enligt artikel 24.2 i direktiv 2008/9/EG gäller att medlemsstaten i fråga får skjuta upp ytterligare återbetalning till sökanden med maximalt det obetalda beloppet, om denne har obetalda administrativa sanktionsavgifter eller räntor. Oavsett om ett belopp skjuts upp eller avräknas handlar det ytterst om att sökanden ska återbetala det felaktigt återbetalade beloppet och räntor innan ytterligare återbetalning kommer i fråga. Därmed framstår en regel som ger Skatteverket rätt att räkna av ett belopp som den sökande ska betala tillbaka mot ingående skatt som denne har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan

än den som föranlett den felaktiga återbetalningen som en ändamålsenlig lösning. På samma vis som tidigare bedöms alltså en sådan regel inte stå i strid med EG-rätten (se prop. 1994/95:57, s. 148). Återkravregeln bör dock kompletteras med en rätt för verket att räkna av obetalda skattetillegg. Vidare föreslås regleringen för dessa företagare av rättssäkerhetsskäl innehålla en korresponderande bestämmelse till den gällande 19 kap. 8 § ML om senaste tidpunkt för återkravsåtgärder, även om direktivet saknar en sådan regel.

De föreslagna reglerna bör tas in i de nya 19 kap. 17 och 18 §§ ML.

8.10.17 Utbetalning av beviljat belopp

Regeringens förslag: Om Skatteverket bifaller en ansökan om återbetalning ska verket betala ut det beviljade beloppet till sökanden, eller den som sökanden anger, senast 10 arbetsdagar från utgången av den tillämpliga tidsfrist för när verket senast ska meddela sökanden sitt beslut avseende ansökan.

Beloppet ska utbetalas i Sverige eller, om sökanden begär det, i ett annat EG-land. Vid utbetalning i ett annat EG-land ska Skatteverket från beloppet som ska utbetalas dra av de bankavgifter som tagits ut för överföringen dit.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Det åttonde direktivet anger att återbetalning ska göras före slutet av den sexmånadersperiod inom vilken ett beslut avseende en ansökan om återbetalning ska fattas (artikel 7.4 första stycket). Detta krav bedömdes vara lämpligt att genomföra i svensk rätt i form av verkställighetsföreskrifter (se prop. 1994/95:57, s. 146).

Även direktiv 2008/9/EG innehåller reglering om när ett belopp som beviljats ska återbetalas (artikel 22.1). Direktivet knyter tidsfristen för utbetalning – tio arbetsdagar – till den tidpunkt när ett beslut beträffande en ansökan om återbetalning senast ska ha meddelats sökanden. I motsats till det åttonde direktivet är återbetalningsfristen alltså inte inkluderad i beslutsfristen, utan endast länkad till den. Tidpunkten för utbetalning beror numera bl.a. på om den återbetalande medlemsstaten, efter det att en återbetalningsansökan inkommit, begärt in uppgifter från sökanden och om dessa inkommit eller inte till staten i fråga. Dessa frågor regleras i sin tur i direktivets artikel 19.2 respektive 21. I den förstnämnda av dessa artiklar sägs att beslutet att bifalla eller avslå en ansökan ska meddelas sökanden inom fyra månader från det att ansökan inkom. Artikel 21 styr senaste meddelandetidpunkt i de fall den återbetalande medlemsstaten har begärt ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter. I artikeln finns bl.a. också vissa minimitider för handläggningen av en ansökan, vilka även de har betydelse för utbetalningstidpunkten. De aktuella reglerna är dock förhållandevis komplicerade, varför det i detta sammanhang är tillräckligt att konstatera att ett beviljat belopp ska utbetalas senast tio arbetsdagar från det att den tillämpliga tidsfristen har löpt ut. För en närmare beskrivning av dessa

tidsfrister hänvisas i stället till avsnitt 8.10.11 och 8.10.12. Det kan här också noteras att beslutstidpunkten som sådan inte har betydelse för när utbetalningen av ett beviljat belopp ska ske.

När det gäller frågan om var ett beviljat belopp ska utbetalas stadgar det åttonde direktivet att det, på sökandens begäran, ska ske antingen i den återbetalande medlemsstaten eller den stat han är etablerad i (artikel 7.4 första stycket). Enligt svensk rätt är utbetalning utomlands möjlig (jfr prop. 1992/93:196, s. 58), även om någon närmare reglering av frågan inte existerar. I samband med Sveriges EG-inträde avsågs frågan om var ett belopp ska återbetalas, på samma vis som frågan om när det ska ske, att regleras i verkställighetsföreskrifter (jfr prop. 1994/95:57, s. 146). Artikel 22.2 i direktiv 2008/9/EG föreskriver som huvudregel att återbetalningen ska utbetalas i den återbetalande medlemsstaten. Här kan noteras att detta direktiv, till skillnad från det åttonde direktivet, inte enbart talar om återbetalning utan också om utbetalning. Vidare vidgar artikel 22.1, i jämförelse med det åttonde direktivet, sökandens möjligheter till att efter begäran kunna få beloppet utbetalat i valfri annan medlemsstat, i stället för som tidigare enbart i medlemsstaten där han är etablerad. Sökanden saknar rätt att få beloppet utbetalat utanför EG, vilket dock inte hindrar att en behörig myndighet får göra det.

Slutligen gäller enligt det åttonde direktivet att sökanden ska betala de avgifter en bank begär för att överföra ett beviljat belopp som på hans begäran återbetalas i medlemsstaten där han är etablerad (artikel 7.4 första stycket). Någon reglering av motsvarande slag finns inte i svensk rätt. Artikel 22.2 i direktiv 2008/9/EG föreskriver detsamma som det åttonde direktivets motsvarande bestämmelse, även om tekniken för att uppnå resultatet är annorlunda. Artikeln stadgar nämligen att de bankavgifter som tagits ut för överföringen till det andra EG-landet ska dras av från beloppet, inte att de ska betalas av sökanden.

Mervärdesskattelagen föreslås kompletteras med motsvarande vad som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG i nu angivna avseenden. Angående frågan om till vem Skatteverket ska betala ut ett beviljat belopp till finns det av tydlighetsskäl anledning att i lagen ange att betalningsmottagaren också kan vara den sökanden anger. Artikel 22.2 anger endast att beloppet ska utbetalas i två fall, men specificerar inte till vem.

De föreslagna bestämmelserna bör tas in i en ny 19 kap. 19 § ML.

8.10.18 Ränta

Regeringens förslag: Sökanden ska tillgodoföras ränta på det belopp som följer av en beviljad återbetalningsansökan, om beloppet betalas ut efter den senaste föreskrivna återbetalningstidpunkten. Om sökanden inte inkommer till Skatteverket med av verket begärda ytterligare uppgifter, eller kompletterande ytterligare uppgifter, efter utgången av tidsfristerna som föreskrivits för uppgiftslämnandet saknas dock rätt till ränta.

Ränta ska beräknas från den föreskrivna dagen för utbetalning till den dag utbetalningen faktiskt görs. Tillämplig räntesats anges i 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483).

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *FAR SRS* frågar sig om avsikten är att sökanden helt ska förlora rätten till ränta om denne inte inkommit till Skatteverket med av verket begärda ytterligare uppgifter i föreskriven tid.

Skälen för regeringens förslag: Gällande system för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare har fungerat olika bra i olika medlemsstater. I en del medlemsstater har företagarna fått vänta orimligt länge på sin återbetalning. I vissa fall har de inte fått någon återbetalning alls. Ett av syftena med det nya direktivet är att komma till rätta med detta. Det införs därför regler om att den återbetalande medlemsstaten ska betala ränta på återbetalningsbeloppet om återbetalning inte sker inom de angivna tidsramarna (artiklarna 26 och 27 i direktiv 2008/9/EG).

Sökandens rätt till ränta är knuten till den senaste tidpunkten för när ett beviljat belopp ska betalas ut (artikel 26 första stycket), dvs. till tidpunkterna som följer av artikel 22.1 i samma direktiv. Om utbetalningen sker efter denna tidpunkt ska ränta utgå. Artikel 22.1 hänvisar i sin tur till artiklarna 19.2 och 21 för de närmare tidpunkterna. Som anges i föregående avsnitt är reglerna i dessa två artiklar jämförelsevis komplicerade och liksom i det avsnittet hänvisas därför här till avsnitt 8.10.11 och 8.10.12 angående reglernas funktionssätt. Det relevanta i detta sammanhang är att ränta ska utgå om utbetalningen sker efter den föreskrivna senaste tidpunkten för detta.

Sökanden förlorar sin rätt till ränta om denne inte inkommit, eller inkommer för sent, med ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter som den återbetalande medlemsstaten har begärt. (artikel 26 andra stycket). Rätten till ränta går alltså helt förlorad i detta fall, den skjuts inte fram i tiden. Detta kan också anses följdriktigt eftersom det elektroniska förfarandet bygger på snabbhet och att detta är till fördel för dem som ansöker om återbetalning. Om sökanden orsakar fördröjningar saknas anledning till räntekompensation. Regeringen konstaterar därmed att *FAR SRS* uppfattat förslaget som innebär korrekt. Vidare behöver bestämmelsen i artikel 26 andra stycket sista meningen – dvs. att ränteregeln i artikelns första stycke inte ska tillämpas till dess att medlemsstaten mottagit de dokument som enligt artikel 10 ska lämnas på elektronisk väg – inte genomföras i svensk rätt. Bestämmelsen hänvisar nämligen till artikel 10 i direktivet, vilken inte tas in i mervärdesskattelagen (se härom avsnitt 8.10.4).

Ränta ska beräknas från och med dagen efter den dag som är sista dagen för utbetalning enligt artikel 22.1 till den dag återbetalningen faktiskt görs (artikel 27.1 i direktiv 2008/9/EG). Angående de tidpunkter som följer av artikel 22.1 hänvisas till vad som sägs ovan i detta avsnitt härom. Vidare ska räntesatsen, enligt artikel 27.2, vara densamma som den som tillämpas för återbetalningar av mervärdesskatt till skattskyldiga som är etablerade i den återbetalande medlemsstaten. I Sverige betyder det sistnämnda att den nationella räntesatsen bör vara densamma som gäller för intäktsränta enligt 19 kap. 14 § SBL, dvs. 45 procent av basräntan.

Följande exempel kan åskådliggöra effekten av en för sen återbetalning i det fall basräntan är 2 procent. För en för sen återbetalning på 10 000 kronor, som skulle ha skett den första maj år 1, men inte sker förrän den

1 juli det året blir räntan följande (basräntan är 2 procent): 10 000 kronor x 61/365 x 0,02 x 0,45 = 15 kronor 4 öre.

Bestämmelser av ovan sagda slag föreslås införas i de nya 19 kap. 20 och 21 §§ ML.

8.11 Återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land

8.11.1 Fortsatt gemensamma förfaranderegler för utländska företagare?

Regeringens bedömning: Förfarandereglerna bör inte vara gemensamma för utländska företagare. Sådana företagare som är etablerade i ett annat EG-land ska omfattas av det elektroniska förfarande som föreslås. Det gällande pappersbaserade förfarandet för utländska företagare i 19 kap. mervärdesskattelagen (1994:200) ska fortsatt och i stort sett oförändrat gälla för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* påpekar att det är nödvändigt att ett pappersbaserat ansökningssystem finns kvar för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land, eftersom dessa saknar tillgång till en elektronisk portal för ansökan om återbetalning i det land där de är etablerade.

Skälen för regeringens bedömning: Inledningsvis bör påpekas att vad som sägs i detta avsnitt enbart rör utländska företagare som inte redovisar mervärdesskatt i skatte- eller självdeklaration.

I avsnitt 8.1 anges att ambitionen är att alla utländska företagare så långt som möjligt bör ha samma förfaranderegler. Där framhålls emellertid samtidigt att möjligheterna till samordning numera är starkt begränsade då vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder efter förslagets ikraftträdande kommer att tillämpa det elektroniska förfarande som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG. Direktivet gäller enbart utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. Det trettonde direktivet, som avser utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land, är oförändrat. Redan av denna anledning saknas i princip skäl att ändra det svenska återbetalningsförfarandet för de företagare som omfattas av det trettonde direktivet. Vidare har de svenska förfarandereglerna i 19 kapitlet mervärdesskattelagen anpassats till EG-rätten eller bedömts vara konforma med denna (se prop. 1994/95:57, s. 144 ff.). Det saknas emellertid inte bara legala förutsättningar för ett generellt elektronisk återbetalningsförfarande utan också praktiska sådana. Exempelvis tillhandahåller inte de stater som inte är medlemmar i EU en sådan elektronisk portal som det nya förfarandet för återbetalning till vissa EU-företag kräver. *Skatteverket* instämmer i bedömningen att ett pappersbaserat återbetalningsförfarande bör behållas för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land

Oaktat det ovanstående finns anledning att i enskilda fall komplettera det gällande pappersbaserade återbetalningsförfarandet eller överväga om

så bör ske i anledning av vad som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG eller av andra orsaker. Skälet härtill är framförallt att det trettonde direktivet föreskriver att återbetalning inte får ske på gynnsammare villkor än de som gäller för återbetalning till skattskyldiga personer i gemenskapen (artikel 3.2). Numera måste dock denna bestämmelse ses i ljuset av de olikheter i sak som följer av att enbart direktiv 2008/9/EG föreskriver ett elektroniskt förfarande, dvs. bestämmelsen får en inskränkt betydelse. Motsvarigheter till de regler i direktiv 2008/9/EG som är mer omedelbart knutna till det elektroniska förfarandet bör överhuvudtaget inte komma i fråga för introduktion i svensk rätt när det gäller utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Det handlar här bl.a. om direktivets regler om att varornas och tjänsternas art ska beskrivas med koder i en ansökan om återbetalning, den underrättelseskyldighet en medlemsstat har i fråga om när en sådan ansökan kommit in, statens möjligheter att begära ytterligare uppgifter av sökanden och dennes rätt till ränta. Nedan behandlas de delar av direktiv 2008/9/EG som bedöms vara eller kunna vara relevanta när det gäller återbetalning till företagare som inte är etablerade i något EG-land. Andra ändringar i de gällande förfarandereglererna är motiverade av att Skatteverkets ärendehantering har visat sig kräva en något annan utformning av regelverket. Ytterligare ändringar företas efter en förnyad bedömning av vad som bör regleras i mervärdesskattelagen i stället för i verkställighetsföreskrifter.

8.11.2 Förfarandereglernas tillämpningsområde m.m.

Regeringens förslag: De gällande förfarandereglererna i 19 kap. 1–8 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML) omnumreras och omprövningsreglererna flyttas till 20 kap. samma lag. Tillämpningsområdet för förfarandereglererna förtydligas också. Verkställighetsbestämmelsen i 19 kap. 9 § ML upphävs och återinförs som en del av ett nytt lagrum om verkställighet i lagens 20 kap.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Dagens förfaranderegler för utländska företagare i 19 kap. 1–9 §§ ML kommer efter förslaget införande enbart att gälla för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Om omprövningsreglererna för utländska företagare som i dag skulle placeras i anslutning till dem de avser skulle följden bli två åtskilda uppsättningar regler. Detta framstår som mindre lämpligt. Systematiska skäl talar i stället för att omprövningsreglererna samlas i mervärdesskattelagens 20 kap. i anslutning till överklagandereglererna. Av samma skäl bör reglerna om verkställighet koncentreras i sistnämnda kapitel. Mervärdesskattelagen föreslås ändrad på nu angivet vis.

Det elektroniska förfarandet som föreslås innebär att ett stort antal nya paragrafer införs i 19 kap. mervärdesskattelagen. De existerande paragraferna flyttas, omnumreras eller upphävs. För att det nya regelverket ska vara överskådligt och lätt att tillämpa bör reglerna avseende återbetalning av ingående skatt till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land hänvisa till den inledande paragrafen i den del i mervär-

desskattelagen som rör dessa företagare. Enbart en rubrik är mindre lämpad för att uppnå detta syfte, eftersom en sådan enligt vedertagen lagstiftningsteknik inte är en föreskrift i vanlig mening. De gällande och genom förslaget omnumrerade och delvis ändrade förfarandebestämmelserna föreslås kompletteras med nämnda hänvisning.

8.11.3 Återbetalningsperioden

Regeringens bedömning: För utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land ska återbetalningsperioden vara oförändrad jämfört med i dag.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Varken direktiv 2008/9/EG eller andra skäl ger anledning till att ändra återbetalningsperioden för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land i förhållande till vad som gäller i dag. Vad som i dag föreskrivs i 19 kap. 2 § ML bör följaktligen fortsatt gälla för dessa företagare. Paragrafen bör dock omnumreras till 19 kap. 23 § ML.

8.11.4 Minimibeloppen för en återbetalningsansökan blir en förfaranderegul samt nya sådana belopp införs

Regeringens förslag: Minimibeloppet för en ansökan om återbetalning ska vara en förfaranderegul. Beloppsreglerna i 10 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska därför flyttas till 19 kap. samma lag och omformuleras till en sådan regul.

Om en återbetalningsansökan avser en period som inte uppgår till ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor. Avser ansökan perioden ett kalenderår eller återstoden av det, ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

Promemorians förslag: Överensstämmer i princip med regeringens.

Remissinstanserna: ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: De minsta belopp som ger rätt till återbetalning regleras i dag i 10 kap. 4 § ML. Till skillnad härifrån anger det trettonde direktivet att medlemsstaterna ska bestämma det minsta belopp en ansökan får avse (artikel 3), dvs. direktivet gör minimibeloppen till en förfarandefråga i stället. Även det åttonde direktivet fixerar beloppsgränserna vid vad som anges i ansökan (artikel 7). Direktiv 2008/9/EG gör detsamma (artikel 17). I förarbetena motiveras den formellt sett avvikande svenska regleringen med att några skillnader i praktiken inte torde föreligga mellan dessa två synsätt (jfr prop. 1994/95:57, s. 140 f.). Detta gäller nu som förr. I detta lagstiftningsärendet företas dock större förändringar i det 19 kap. mervärdesskattelagen. Frågan om de aktuella minimibeloppen inte också i svensk rätt bör vara förfaranderegler på samma vis som i direktiven uppkommer därmed på nytt. Tungt vägande skäl för att så inte skulle vara fallet saknas. Dagens

10 kap. 4 § ML föreslås därför flyttas till 19 kap. mervärdesskattelagen och utformas som en förfaranderegulering. Paragrafen föreslås dessutom bara avse utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Mot bakgrund av att även minimibeloppen i sig justeras för de utländska företagarna som är etablerade i ett annat EG-land bör samma sak göras för de här aktuella utländska företagarna (angående beloppen se avsnitt 8.10.7). Detta eftersom det trettonde direktivet föreskriver att återbetalning inte får ske på förmånligare villkor än vad som gäller för skattskyldiga personer i gemenskapen (artikel 3.2).

Av skäl som framgår i avsnitt 8.10.7 bör vissa justeringar göras i andra meningarna i promemorians förslag.

Ovanstående ändringar bör införas i den numera betecknade 19 kap. 24 § ML.

8.11.5 Ansökan

Regeringens förslag: Till en ansökan om återbetalning av ingående skatt ska fogas en faktura i original och ett intyg om att sökanden är näringsidkare.

En ansökan om återbetalning ska vara underskriven av sökanden eller ett av denne befullmäktigt ombud.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter avseende det intyg som ska styrka att sökanden är näringsidkare.

Skyldigheten att uppgifter i ansökan ska lämnas på heder och samvete ska upphävas.

Promemorians förslag: Överensstämmer till övervägande del med regeringens. Enligt regeringens förslag får en ansökan dock inte bara, som i promemorians förslag, undertecknas av sökanden utan också av ett av sökanden befullmäktigt ombud. Vidare innehåller regeringens förslag en erinran om att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer föreskriver vilka krav som ska gälla för det intyg som ska styrka att sökanden är näringsidkare. Dessutom innehåller regeringens förslag en rent språklig förändring.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det behövs en närmare redogörelse av vilka krav som kan ställas på ett sådant intyg som ska bifogas ansökan om återbetalning av mervärdesskatt, t.ex. vem som kan utfärda det, när det ska vara utfärdat och om det ska inlämnas i original. Vidare tolkar verket promemorians förslag som att en sådan ansökan måste undertecknas av sökanden personligen eller av en legal ställföreträdare. Skatteverket föreslår att ansökan ska kunna vara undertecknad av sökanden eller av ett av sökanden befullmäktigt ombud. Detta eftersom utländska företagare som inte är etablerade inom EG kan ha svårigheter att sätta sig in i svenska skatteregler och i kommunikationen med verket.

Skälen för regeringens förslag: Några mer konkreta regler för vad som ska fogas till ansökan om återbetalning finns inte i det trettonde direktivet. Direktivet föreskriver dock att sökanden ska åläggas de skyldigheter som är nödvändiga för att man ska kunna avgöra om ansökan är

berättigad och förebygga bedrägeri (artikel 3). Häri inryms en skyldighet för sökanden att till ansökan foga en faktura i original.

I mervärdesskattelagen har detta kommit till uttryck i 19 kap. 3 § andra stycket. Den paragrafen, som gäller för samtliga utländska företagare, hämtar sitt innehåll från det åttonde direktivet. Det stadgar att till en ansökan ska bl.a. bifogas fakturor i original (artikel 3.a). Kravet på att fakturan ska vara i original framgår emellertid inte av den svenska lagtexten, utan har ansetts lämpligen placeras i verkställighetsföreskrifter (se prop. 1994/95:57, s. 145 och prop. 1993/94:99, s. 252). Det har dock framkommit att Skatteverkets ärendehantering skulle underlättas om kravet på originalfaktura framgick redan av mervärdesskattelagen. Ett sådant krav bör därför införas i lagen.

Till en ansökan om återbetalning ska även fogas ett intyg om att sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet (19 kap. 3 § ML andra stycket). Detta krav har sitt ursprung i artikel 3.b i det åttonde direktivet. När det gäller utländska företagare som är etablerade utanför EG har Skatteverket dock i realiteten små möjligheter att kontrollera om kravet är uppfyllt. I praktiken har kravet och kontrollen därför kommit att avse att företagaren är näringsidkare. Vidare kan konstateras att det trettonde direktivet enligt sin ordalydelse ålägger sökanden att visa att han är näringsidkare (artikel 3). Mot denna bakgrund föreslås i promemorian att intyget ska styrka att sökanden är näringsidkare i stället för som i dag skattskyldig. Ändringen har gjorts efter önskemål från Skatteverket. *Skatteverket* anför att det bör framgå vilka krav som ställs på ett sådant intyg. Regeringen konstaterar att avsikten med förslaget inte varit att företa några materiella förändringar av dessa krav utan enbart att byta ”skattskyldig” mot ”näringsidkare”. Samtidigt kan detta begreppsbyte givetvis medföra att delvis andra krav bör ställas på intyget. Då bytet har skett efter Skatteverkets önskemål bör verket, enligt regeringens mening, vara bäst lämpat att avgöra vilka dessa krav bör vara. I detta fall bör ett uttryckligt bemyndigande tas in i mervärdesskattelagen eftersom materiella krav kommer att ställas på intyget.

De uppgifter som en utländsk företagare uppger i en ansökan om återbetalning ska lämnas på heder och samvete (19 kap. 3 § femte stycket ML). Då ett sådant krav inte är nödvändigt för att den som lämnar en oriktig uppgift ska kunna fällas för skattebrott har kravet tagits bort när det gäller lämnandet av uppgifter i självdeklarationer (se prop. 2001/02:25, s. 84 f. och SOU 1998:12 s. 177 f.). I detta läge finns inte någon anledning att ha kvar kravet i samband med en ansökan om återbetalning. I promemorian föreslås därför i stället att det, på samma vis som vid lämnandet av en självdeklaration, ska vara ett formkrav i mervärdesskattelagen att ansökan är egenhändigt undertecknad av sökanden.

Skatteverket föreslår dock av ovan angivna skäl att ansökan också ska kunna vara undertecknad av ett av sökanden befullmäktigat ombud. Regeringens avsikt är att hanteringen av de aktuella återbetalningsansökningarna ska vara oförändrad jämfört med i dag. Med det tillägg som Skatteverket föreslår uppnås detta och det bör följaktligen tas in i mervärdesskattelagen.

Enligt regeringens mening bör också en mindre rent språklig förändring göras i promemorians förslag. Det framstår som tillräckligt att det av

lagtexten framgår att ansökan ska vara undertecknad av sökanden i stället för, som i promemorians förslag, *egenhändigt* undertecknad av sökanden.

Dessa ändringar föreslås tas in i den numera betecknade 19 kap. 25 § ML.

8.11.6 Hanteringen av en ofullständig ansökan

Regeringens bedömning: En regel motsvarande den som föreskrivs i direktiv 2008/9/EG och innebärande att en ansökan om återbetalning ska anses ha getts in till Skatteverket endast om den är fullständig, bör inte införas för återbetalningsansökningar av utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens bedömning: Det trettonde direktivet saknar regler om när en ansökan om återbetalning ska anses ha givits in till den behöriga myndigheten. Mervärdesskattelagen har inte heller den några bestämmelser om vad som gäller i denna fråga. För svenskt vidkommande är det i dag 4 § FL som reglerar ofullständiga ansökningar. Av det lagrummet följer att sökanden ska beredas möjlighet att komplettera en ansökan och därigenom kunna förhindra att den avvisas.

Direktiv 2008/9/EG föreskriver att en ofullständig ansökan inte ska anses ha givits in (artikel 15.1). Härigenom ställs även frågan om reglerna för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land bör ha samma innehåll. Återbetalning får enligt det trettonde direktivet inte ske på villkor som är gynnsammare än de som gäller för skattskyldiga personer i gemenskapen (artikel 3.2). Det saknas dock anledning att ge artikel 3.2 en så långtgående tolkning i nu aktuell situation. Förfarandet för dem som omfattas av det trettonde direktivet kommer även fortsättningsvis att vara pappersbaserat och fördröjningar i kommunikationen mellan sökanden och Skatteverket följer med nödvändighet ett sådant förfarande. Detta i kombination med att en ansökan ska ha kommit in till verket senast sex månader efter utgången av det kalenderår den avser gör att det finns sakliga skäl för att inte förändra de svenska reglerna för dessa företagare. En bestämmelse motsvarande de i artikel 15.1 andra meningen i direktiv 2008/9/EG bör i sammanfattning inte införas i det svenska regelverket för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

8.11.7 Senaste ansökningstidpunkt

Regeringens bedömning: Den senaste ansökningstidpunkten för återbetalning av ingående skatt bör vara oförändrad för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: I dag ger det åttonde direktivets regler om senaste tidpunkt för en ansökan om återbetalning (artikel 7.1 första stycket) innehållet till den motsvarande svenska bestämmelsen i 19 kap. 4 § ML. En ansökan ska ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. I denna fråga föreskriver det trettonde direktivet inte mer än att medlemsstaterna ska bestämma tidsfristerna för ingivandet av en sådan ansökan (artikel 3.1). Genom att direktiv 2008/9/EG förlänger ansökningsfristen med tre månader (artikel 15.1) jämfört med gällande regler uppkommer frågan om en sådan frist även bör införas i mervärdesskattelagen för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Att tidsfristen förlängts för de företagare som omfattas av direktiv 2008/9/EG torde sammanhålla med att det elektroniska förfarandet effektiviserar hanteringen och att ansökningsfristen därmed kan förlängas. Något motsvarande är inte fallet för det pappersbaserade förfarande som fortsatt kommer att gälla för dem som omfattas av det trettonde direktivet. Det finns därför anledning att behålla de gällande reglerna i mervärdesskattelagen om senaste ansöknings-tidpunkt för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Här för talar också att den gällande tidpunkten är hämtad från det åttonde direktivet som även det avser ett förfarande med pappershantering.

8.11.8 Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut

Regeringens förslag: Skatteverket ska meddela sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast sex månader från den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Gemensapsrätten stadgar i det trettonde direktivet att medlemsstaterna ska föreskriva tidsfristen för återbetalning (artikel 3). Någon närmare period anges emellertid inte. I förarbetena till mervärdesskattelagen (prop. 1994/95:57, s. 146) redovisas att återbetalningsfristen skulle ges i form av verkställighetsföreskrifter. Regeln är dock av stor betydelse för de berörda företagen och det finns bl.a. av detta skäl anledning att den framgår redan av mervärdesskattelagen. En regel av detta slag bör därför införas i lagen.

När det gäller frågan om längden på den föreslagna beslutsfristen kan det åttonde direktivet alltså utgöra förlaga (jfr a. prop. s. 146), med tanke på att även det direktivet utgår från ett pappersbaserat återbetalningsförfarande. Beslutsfristen bör därmed vara sex månader (jfr det direktivets artikel 7.4). I sistnämnda artikel föreskrivs också att sex månadersperioden börjar löpa den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket. Den föreslagna regeln bör ha samma innehåll.

Den föreslagna regeln bör tas in i en ny paragraf, 19 kap. 27 § ML.

8.11.9 Återkrav och avräkning

Regeringens förslag: Om en återbetalning har erhållits på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att återkräva vad sökanden har fått för mycket. Sökanden ska ha betalat beloppet senast 30 dagar efter dagen när verket meddelade sökanden sitt beslut.

Ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

Regeringens bedömning: Ett belopp som sökanden enligt beslut ska betala tillbaka bör alltså få räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. Ett beslut om avräkning bör på samma vis som i dag få verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer med regeringens utom i så motto att regeringens förslag även reglerar när sökanden ska ha betalat ett belopp som återkrävs.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det behövs en närmare beskrivning av vad som avses med uttrycket ”annars oriktigt sätt”. Verket anför vidare att det behövs en regel som anger när beloppet som ska återbetalas senast ska vara betalat och föreslår också en sådan en regel.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Det trettonde direktivet anger att en medlemsstat ska ålägga sökanden de skyldigheter som är nödvändiga för att förebygga bedrägeri (artikel 3). Några närmare bestämmelser om att staten ska vidta åtgärder för att kräva tillbaka felaktigt återbetald skatt än detta existerar inte i direktivet. I mervärdesskattelagen finns motsvarande reglering i 19 kap. 7 §, som även avses reglera vad som föreskrivs i artikel 7.5 i det åttonde direktivet i denna fråga. I samband med lagstiftningsarbetet vid det svenska EG-inträdet uppmärksammades emellertid att vissa skillnader föreligger mellan svensk rätt (19 kap. 7 och 8 §§ ML) och EG:s regler vad gäller sanktioner m.m. Skillnaderna bestod framför allt i att direktivet saknade regler om avräkning (7 § andra stycket) och senaste tidpunkt för att vidta åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp (8 §). Regeringen bedömde dock att dessa skillnader inte var av den karaktären att de svenska reglerna stred mot EG-reglerna (prop. 1994/95:57, s. 148 och SOU 1994:88, s. 342). Jämförelsen som bedömningen grundar sig på avser, i fråga om EG-rätten, vad som föreskrivs i artikel 7.5 i det åttonde direktivet.

Genom förslaget kommer 19 kap. 7 och 8 §§ ML enbart att gälla utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land. Innehållet i regleringen för dessa företagare bör fortfarande hämtas från vad som gäller för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. De regler om återkrav av felaktigt återbetalade belopp som införs genom direktiv 2008/9/EG skiljer sig inte åt i materiellt hänseende i förhållande till vad som stadgas i det åttonde direktivet (artikel 24.1 i det förra direktivet jämförd med artikel 7.5 första stycket i det senare direktivet). Med tanke på att 19 kap. i mervärdesskattelagen genomgår större förändringar i detta lagstiftningsärende finns emellertid anledning att göra vissa justeringar i de svenska reglerna.

Av bl.a. systematiska skäl bör 19 kap. 7 § första stycket ges en lydelse som närmare följer artikel 24.1 i direktiv 2008/9/EG. Av regleringen bör även framgå att ett beslut om återkrav får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft. När det gäller reglerna i 19 kap. 7 § andra stycket och 19 kap. 8 § bedöms dessa regler fortfarande vara förenliga med EG-rätten. Återkravregeln bör dock kompletteras med en rätt för verket att räkna av obetalda skattetillägg.

Skatteverket anser att det behövs en närmare beskrivning av vad som avses med uttrycket ”annars oriktigt sätt”. Som framgår av avsnitt 8.10.16 får detta uttryck i huvudsak anses syfta på felräkningar och fel skrivningar.

Verket anför vidare att det behövs en regel som anger när beloppet som ska återbetalas senast ska vara betalat av sökanden. Regeringen delar verkets bedömning och finner att sökanden ska ha betalat beloppet senast 30 dagar efter dagen när verket meddelade sökanden sitt beslut.

De föreslagna ändringarna bör tas in i en ny 19 kap. 28 § ML.

8.11.10 Ränta och företrädaransvar vid felaktiga återbetalningar

Regeringens bedömning: Frågorna om ränta och företrädaransvar vid felaktigt återbetald ingående skatt till utländska företagare bör inte behandlas i förevarande lagstiftningsärende.

Promemorians bedömning: Promemorian innehåller inte någon bedömning av frågorna om ränta och företrädaransvar i samband med felaktigt återbetald ingående skatt.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det bör införas en särskild ränteregulering i mervärdesskattelagen för de fall då en utländsk företagare som omfattas av 19 kap. 1 § ML har ålagts att betala tillbaka hela eller delar av den ingående skatt som tidigare återbetalats med stöd av 10 kap. 1–3 §§ ML och inte betalar beloppet i tid. Verket menar vidare att reglerna om företrädaransvar i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL bör göras tillämpliga även då ingående skatt som tidigare återbetalats med stöd av 10 kap. 1–3 §§ ML helt eller delvis återkrävs.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen konstaterar att promemorian inte innehåller några förslag i fråga om ränta eller företrädaransvar vid felaktigt återbetald ingående skatt till utländska företagare. Det kan inte heller hävdas att dessa frågor ligger inom ramen för promemorians förslag och är av en enkel och överblickbar natur. Härtill kommer att företrädaransvaret enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL kan få mycket ingripande konsekvenser för den som är företrädare för en juridisk person. Även en ränteregulering är betungande för de enskilda. Att på nuvarande stadium av förevarande lagstiftningsärende lämna förslag i dessa frågor skulle därför, enligt regeringens mening, inte vara förenligt med beredningskravet i 7 kap. 2 § regeringsformen. Frågorna bör således övervägas i ett annat sammanhang.

8.12 Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster

Regeringens förslag: Förfaranderegeln för återbetalning i fråga om elektroniska tjänster i 19 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska omnumreras och följdändras i anledning av förslaget.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Förfarande om återbetalning i fråga om elektroniska tjänster påverkas inte materiellt av vad som föreslås i detta lagstiftningsärende. Däremot kräver förslaget att reglerna flyttas och följdändras på grund av att 19 kap. mervärdesskattelagen omorganiseras. En följdändring har även gjorts med anledning av att den gällande 10 kap. 4 § ML genom förslaget flyttats till samma kapitel och omformuleras till en förfaranderegulering.

Ändringarna görs i den numera betecknade 19 kap. 30 § ML.

8.13 Återbetalningsansökningar riktade till ett annat EG-land från näringsidkare som är etablerade i Sverige

8.13.1 Inledning

Regeringens bedömning: Det elektroniska förfarande som införs genom direktiv 2008/9/EG kräver att svensk reglering införs för såväl vissa utländska företagare som ansöker om återbetalning av ingående skatt i Sverige, som för här i landet etablerade näringsidkares motsvarande ansökningar till ett annat EG-land där de inte är etablerade.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* är positiv till inrättandet av en elektronisk portal för ansökningar om återbetalning. Föreningen finner det dock beklagligt att en näringsidkare som ansöker om återbetalning kommer att vara tvungen att i den elektroniska portalen manuellt mata in vissa uppgifter för varje faktura, vilket förtar något av den arbetsbesparing som det elektroniska återbetalningsförfarandet innebär. *Näringslivets skattedelegation* välkomnar de förenklningar som de nya reglerna om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare innebär. *Företagarna* är positiva till förslaget då det förenklar och snabbar upp processen för svenska företag att få återbetalning av mervärdesskatt som betalats i andra länder.

Skälen för regeringens bedömning: Direktiv 2008/9/EG reglerar inte enbart vissa utländska företagares återbetalningsansökningar i en återbetalningsmedlemsstat. Det kräver att varje medlemsstat inför två slags regleringar. Av Sverige fordras för det första regler för ansökningar om återbetalning av ingående skatt som har betalats här av vissa utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. För det andra krävs regler för här i landet etablerade företagares ansökningar om återbetalning av sådan skatt som är riktade till ett annat EG-land där de inte är etablerade.

Svenska Bankföreningen påpekar att en del av den arbetsbesparing det elektroniska återbetalningsförfarandet innebär för sökanden går förlorad genom att denne måste mata in vissa uppgifter för varje faktura. Regeringen hyser viss förståelse för föreningens synpunkt, men konstaterar samtidigt att detta är en direkt följd av artikel 8.2 i direktiv 2008/9/EG och att förfarandet i stort innebär en betydande effektivisering.

8.13.2 Elektroniskt återbetalningsförfarande för näringsidkare som är etablerade i Sverige

Regeringens förslag: För att få återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EG-land enligt direktiv 2008/9/EG ska en näringsidkare som är etablerad i Sverige, men inte i det andra EG-landet, rikta en ansökan om återbetalning till det landet och komma in med denna till Skatteverket via den elektroniska portal som inrättats härför.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Hur i Sverige etablerade näringsidkare ska ansöka om återbetalning av ingående skatt i andra EG-länder där de inte är etablerade regleras i artikel 7 i 2008/9/EG. Artikeln föreskriver att sökanden på elektronisk väg ska rikta en ansökan om återbetalning till medlemsstaten i fråga. Sökanden ska dock komma in med ansökan till den medlemsstat där han är etablerad via den elektroniska portal som ska inrättas av den sistnämnda medlemsstaten. En regel med denna innebörd föreslås därför tas in i mervärdesskattelagen.

Förslaget bör tas in i en ny 19 kap. 31 § ML.

8.13.3 Senaste ansökningstidpunkt, när en ansökan ska anses ingiven och Skatteverkets underrättelseskyldighet

Regeringens förslag: En ansökan om återbetalning som är riktad till ett annat EG-land ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

En ansökan ska anses ha kommit in endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt tillämpningen av artiklarna 8, 9 och 11 i direktiv 2008/9/EG i det EG-land som ansökan riktas till.

Skatteverket ska utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om vilket datum ansökan kom in till verket.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* påpekar i huvudsak att det ställs stora krav på informationen som ges till sökanden i den elektroniska portal som ska inrättas i Sverige för återbetalningsansökningar riktade till andra EG-länder från näringsidkare som är etablerade här i landet. LRF förutsätter att Skatteverket ger företagen tillräcklig information för att dessa ska kunna lämna fullständiga ansökningar till samtliga medlemsländer.

Skälen för regeringens förslag: En näringsidkare ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden komma in till medlemsstaten där sökanden är etablerad med en ansökan om återbetalning som är riktad till ett annat EG-land (artikel 15.1 i direktiv 2008/9/EG). I samma artikel föreskrivs också att en ansökan ska anse ha getts in endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt artiklarna 8, 9 och 11 i direktivet. Etableringsmedlemsstaten är vidare skyldig att utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om att en ansökan om återbetalning kommit in (artikel 15.2 i direktivet). Skyldigheten korresponderar till den som medlemsstaten till vilken ansökan är riktad har (artikel 19.1 i samma direktiv).

LRF tar upp vikten av att i Sverige etablerade näringsidkare bör ha tillräcklig information för att kunna lämna fullständiga ansökningar när de riktar en återbetalningsansökan till ett annat EG-land via portal som inrättats i Sverige för detta ändamål. Regeringen delar uppfattningen att sådan information är betydelsefull. Enligt vad regeringen erfarit kommer också de uppgifter som krävs vid ansökningar till respektive EG-land att framgå av det elektroniska formulär som sökanden har att fylla i.

Regler av angivet slag föreslås införas i en ny 19 kap. 32 § ML.

8.13.4 Avvisningsbeslut

Regeringens förslag: Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ansökan till det EG-landet som ansökan riktats till, om sökanden under återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare för sådan omsättning som anges i 1 kap 1 § första stycket 1 eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 c–e eller 12 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Skatteverket ska på elektronisk väg underrätta sökanden om avvisningsbeslutet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* finner det otillfredsställande att en person på grund av den föreslagna regeln om senaste ansökningsdag i 19 kap. 32 § ML för återbetalning kan gå miste om återbetalningen i de fall ett avvisningsbeslut omprövats av domstol till dennes fördel först efter sista ansökningstidpunkt.

Skälen för regeringens förslag: För att vara berättigad till återbetalning i den återbetalande medlemsstaten måste en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten utföra transaktioner som medför rätt till avdrag i etableringsmedlemsstaten (artikel 6 i direktiv 2008/9/EG). En kontroll av om så är fallet utförs av naturliga skäl enklast av etableringsmedlemsstaten. Därför föreskrivs i samma direktiv att den sistnämnda staten i vissa fall inte ska vidarebefordra en ansökan om återbetalning till den återbetalande medlemsstaten (artikel 18). För svensk del innebär den artikeln i tillämpliga delar att Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ansökan till det EG-landet som ansökan riktats till, om sökanden under återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare för sådan omsättning som anges i 1 kap 1 § första stycket 1 eller har rätt till återbetalning av ingående

skatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 c–11e eller 12 § ML. Av artikeln följer vidare att Skatteverket på elektronisk väg ska underrätta sökanden om avvisningsbeslutet.

LRF:s påpekar att sökanden i vissa fall kan komma att gå miste om återbetalning av ingående skatt i de fall ansökningsfristen gått ut vid tidpunkten när domstolen bifaller sökandens överklagande av Skatteverkets avvisningsbeslut avseende återbetalningsansökan. Regeringen konstaterar så kan bli fallet i vissa situationer. Dessa torde dock vara sällsynta och sökanden har i sådana situationer också möjlighet att begära skadestånd.

De föreslagna reglerna bör tas in i en ny 19 kap. 33 § ML.

8.14 Återbetalning i övriga fall

8.14.1 Förfarandereglernas tillämpningsområde m.m.

Regeringens förslag: De gällande förfarandereglerna 19 kap. 11–15 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) omnumreras och reglernas tillämpningsområde förtydligas.

Om en återbetalningsansökan avser en period som inte uppgår till ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor. I annat fall ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

Promemorians förslag: Överensstämmer i huvudsak regeringens. Regeringens förslag innehåller dock en regel om minsta belopp för återbetalning av ingående skatt som promemorian saknar.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Det föreslagna elektroniska förfarandet medför, som redan nämnts i olika sammanhang, strukturella förändringar i 19 kap. mervärdesskattelagen. För förfarandereglerna i 19 kap. 11–15 §§ ML betyder omdispositionerna att dessa ges nya beteckningar. Dessa dispositioner får även till följd att det i vissa av paragraferna införs en hänvisning för att klart avgränsa deras tillämpningsområde.

Ifrågavarande förfaranderegler föreslås omnumreras och kompletteras med nämnda hänvisning.

I promemorians förslag har de minimibelopp som i dag regleras i 10 kap. 4 § ML inte, på samma vis som för övriga förfaranderegler, överförts till förfarandereglerna som föreslås i 19 kap. 34–38 §§. Regeringen föreslår nu en sådan komplettering i den nya 19 kap. 34 § ML.

8.14.2 Ansökan om återbetalning av ingående skatt i skatte- eller självdeklaration

Regeringens förslag: Den som utan att omfattas av det elektroniska förfarandet vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML) ska ansöka om detta hos Skatteverket i en skatte- eller självdeklaration.

Vissa utländska företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap 1–3 §§ ML ska i föreskrivna situationer också använda detta förfarande.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: De gällande reglerna i 19 kap. 11–15 §§ ML styr förfarandet för återbetalning av ingående skatt till nystartade företag, till yrkesmässiga verksamheter som gör vissa omsättningar som är undantagna från skatteplikt och till exportföretag. De används i dag av såväl utländska företagare som andra. Så kommer det också att vara i framtiden.

Som framgår ovan föreskriver dock direktiv 2008/9/EG att vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder ska använda det föreslagna elektroniska förfarandet för återbetalning av ingående skatt. Detta sker bl.a. vid återbetalning enligt vissa av de från skatteplikt undantagna omsättningarna i 10 kap 11 § eller enligt 10 kap. 12 § ML (se avsnitt 8.10.1, 8.10.2 och 8.18). Även nu aktuellt återbetalningsförfarande används för återbetalning enligt dessa grunder. Med tanke på att samma återbetalningsgrunder i 10 kap. mervärdesskattelagen används i två olika förfaranden bör det förtydligas vilket förfarande som ska användas i vilka fall. Detta sker lämpligen genom att vad som regleras i den föreslagna 19 kap. 1 § ML uttryckligen undantas från tillämpningsområdet för den föreslagna 19 kap. 34 §.

8.15 Överklagande och omprövning m.m.

Regeringens förslag: Överklagande av beslut om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare som omfattas av det föreslagna elektroniska förfarandet ska ske enligt 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). För sådana beslut ska även omprövningsreglerna i 21 kap. SBL gälla, med undantag för de särskilt reglerade omprövningsbesluten avseende återkrav.

De gällande omprövningsreglerna i 19 kap. mervärdesskattelagen (1994:200, ML) flyttas till 20 kap. ML. Samtidigt inskränks dessa reglers tillämpningsområde till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land och som inte heller ansöker om återbetalning i en skatte- eller självdeklaration. Tidsfristen när en ansökan om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket utsträcks också till senast två år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningen gäller.

I ärenden om återbetalning av ingående skatt till sådan utländska företagare som avses i 19 kap. 1 § ML förstås med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller.

Regeringens bedömning: Några regler som stadgar vad som gäller vid Skatteverkets underlåtenhet att fatta beslut om en ansökan om återbetalning inom i direktiv 2008/9/EG föreskrivna frister bör inte införas. Vid sådan underlåtenhet har utländska företagare, liksom skattskyldiga i motsvarande situation, att vända sig till Justitieombudsmannen eller Justitiekanslern.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer i huvudsak med regeringens. Regeringens förslag innehåller dock en definition av vad som förstås med beskattningsår i ärenden om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare som avses i 19 kap. 1 § ML

Remissinstanserna: *Skatteverket* betonar att tidsfristerna för omprövning, efterbeskattning respektive överklagande enligt skattebetalningslagen fastställs utifrån det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Samtidigt framgår det varken av mervärdesskattelagen eller skattebetalningslagen vad som avses med beskattningsåret vid en ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ ML. Skatteverket föreslår därför att följande definition ska utgöra ett nytt tredje stycke i 1 kap. 14 § ML: ”I ärenden om återbetalning till utländska företagare enligt 10 kap. 1–3 §§ ML förstås dock med beskattningsår det kalenderår som ansökan om återbetalning gäller”. Detta för att det inte ska uppkomma tveksamheter om hur tiden för omprövning respektive överklagande ska beräknas. Skatteverket anför även att det bör förtydligas att reglerna i 21 kap. SBL endast är tillämpliga på andra omprövningsbeslut än sådana som avses i 19 kap. 17 och 18 §§ ML. Verket föreslår att ett sådant förtydligande ska framgå av 20 kap. 2 § ML. Skatteverket påpekar dessutom att tidsfristen för att begära omprövning kan i vissa fall vara för kort mot bakgrund av vad som föreskrivs i de föreslagna 19 kap. 27 § ML och 20 kap. 4 § ML. Även om ansökan är fullständig när den kommer in

skulle, enligt verket, ett beslut att inte helt bifalla ansökan kunna fattas upp till ett år efter utgången av det kalenderår som ansökan gäller, vilket omöjliggör omprövning av beslutet. Skatteverket anser att det bör övervägas om tidsfristen för en begäran om omprövning i 20 kap. 4 § ML i stället ska beräknas utifrån när beslutet fattas.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Det åttonde direktivet innehåller i artikel 7.4 andra stycket regler om överklagande av beslut. Där stadgas att en ansökan som avslås får överklagas hos behöriga myndigheter i medlemsstaten i fråga. Vidare framgår att detta ska ske på samma sätt och inom samma tidsfrister som gäller för motsvarande överklaganden av skattskyldiga som är etablerade i samma stat. Direktivet innehåller inte några omprövningsbestämmelser.

Det har tidigare konstaterats att de svenska överklagandebestämmelserna i stort uppfyller vad som krävs enligt EG:s regler (prop. 1994/95:57, s. 147). Den svenska motsvarigheten till dessa EG-regler återfinns i 20 kap. 1 § ML, vilken bl.a. avser överklaganden av beslut i ärenden som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ ML. De svenska omprövningsreglerna på området (19 kap. 5 och 6 §§) anses i förarbetena inte heller vara i konflikt med gemenskapsrätten.

Svensk rätt är inte identisk med vad EG-rätten föreskriver i fråga om överklagandetiderna. Tiderna är normalt inte desamma beträffande beslut om återbetalning till utländska företagare jämfört med beslut om återbetalning till andra än utländska företagare (10 kap. 9 och 11–13 §§ ML) är beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 3 SBL (utländska företagare som redovisar i skatte- eller självdeklaration omfattas dock av dessa regler; jfr 19 kap. 1 § andra stycket ML och prop. 2001/02:127, s. 148 ff.). Följaktligen ska överklagandet i dessa fall ha kommit in senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (22 kap. 3 § första stycket SBL). För återbetalning till utländska företagare gäller i stället att ett överklagande ska ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet (20 kap. 1 § femte stycket ML). I förarbetena motiveras denna avvikelse bl.a. med att den sexåriga överklagandetiden hänger samman med en lika lång omprövningstid (i dag reglerat i 21 kap. 4 § SBL) som inte utan vidare kan införas för de utländska företagarna (se vidare prop. 1994/95:57, s. 147).

Artikel 23.2 första stycket i direktiv 2008/9/EG överensstämmer innehållsmässigt med motsvarande regler i det åttonde direktivet. Artikeln föreskriver att sökanden får överklaga ett avslagsbeslut avseende en återbetalningsansökan hos behöriga myndigheter i den återbetalande medlemsstaten. Vidare ska detta, enligt direktivet, ske på de villkor och inom de tidsfrister som gäller för överklaganden i fråga om återbetalningsansökningar från personer som är etablerade i denna medlemsstat.

Numera finns inte några vägande skäl för en avvikande reglering av överklagandetiden för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. Reglerna i artikel 23.2 första stycket syftar till att dessa utländska företagare ska likabehandlas med företagare som är etablerade i medlemsstaten i fråga. Mervärdesskattelagen föreslås därför ändras så att en sådan behandling sker fullt ut. Vidare bör den centrala roll omprövningsreglerna har i det svenska systemet inte glömmas bort i detta sammanhang. Dessa ger den enskilde möjlighet att få till stånd en ändring av ett

beslut utan en besvärspövning, vilket generellt sett är mer tidskrävande och kostsamt. Mot denna bakgrund och det övergripande EG-rättsliga likabehandlingskravet bör även de utländska företagare som omfattas av direktiv 2008/9/EG ges tillgång till omprövningsreglerna i 21 kap. skattebetalningslagen. Detta innebär i praktiken en sexårig omprövningsfrist i stället för den gällande ettåriga fristen enligt 19 kap. 6 § andra stycket ML. En ny regel bör införas i mervärdesskattelagen för detta ändamål.

För att uppnå den eftersträvade likabehandlingen vid överklaganden bör utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land undantas från tillämpningsområdet för 20 kap. 1 § andra–femte styckena ML. Juridiskt-tekniskt sker detta lämpligen genom ett tillägg i den paragrafens första stycke, som gör att de där uppräknade undantagen från huvudregeln inte omfattar överklaganden av utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och använder det elektroniska förfarandet för återbetalning. Detta medför i sin tur bl.a. att forumregeln i 20 kap. 1 § andra stycket inte längre kommer att gälla för dessa företagare. Deras överklaganden kommer i stället att styras av 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Ett beslut ska då överklagas till den länsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats. Numera handlägger Skatteverket ansökningarna om återbetalning av ingående skatt på utlandsskattekontoret i Malmö och skattekontor 9 i Stockholm, beroende på i vilket land det utländska företaget hör hemma. Överklaganden ska därmed göras hos länsrätterna i Skåne respektive Stockholms län.

Skatteverket anför ett önskemål om att promemorians förslag förtydligas av när det gäller förhållandet mellan omprövningsbeslut enligt de föreslagna 19 kap. 17 och 18 §§ ML och 20 kap. 2 § ML. Skatteverket anser därför att det bör klargöras att reglerna i 21 kap. SBL endast är tillämpliga på andra omprövningsbeslut än sådana som avses i 19 kap. 17 och 18 §§ ML. Verket föreslår att ett sådant förtydligande framgår av 20 kap. 2 § ML. Regeringen instämmer i vad verket anför.

Skatteverket påpekar även att vissa oklarheter kan uppkomma med promemorians förslag vid beräkningen av tidsfristerna för omprövning och överklagande enligt skattebetalningslagen. Verket föreslår därför en definitionen av vad som ska förstås med beskattningsår i ärenden om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3 §§ ML och att denna tas in som ett nytt tredje stycke i 1 kap. 14 § ML. Regeringen instämmer i verkets bedömning att vissa oklarheter kan uppkomma. Ett enklare sätt att åstadkomma det av verket åsyftade resultatet synes dock vara att den föreslagna bestämmelsen hänvisar till återbetalning av ingående skatt till sådana utländska företagare som avses i 19 kap. 1 § ML.

Direktiv 2008/9/EG reglerar även underlåtenhet att inom de av direktivet fastställda fristerna fatta beslut avseende en ansökan om återbetalning (artikel 23.2 andra stycket). Regleringen innebär att sökanden ska ges tillgång till samma administrativa eller rättsliga förfaranden som skattskyldiga, som är etablerade i medlemsstaten i fråga, har i en sådan situation. Artikeln föreskriver dessutom, att i avsaknad av sådana nationella regler, ska underlåtenheten att fatta beslut inom den fastställda tidsfristen betraktas som ett avslag på ansökan. En förvaltningsmyndighets underlåtenhet att fatta beslut är i Sverige en fråga för Justitieombudsmannen

(JO). Om det är fråga om skadestånd i anledning av underlåtenheten är det dock en sak för Justitiekanslern (JK). De aktuella utländska företagen bör därför, på samma vis som skattskyldiga i motsvarande situation, vända sig till JO eller JK om ett beslut avseende en ansökan om återbetalning inte fattats i rätt tid. Några lagstiftningsåtgärder är således inte nödvändiga med anledning av artikel 23.2 andra stycket.

En ytterligare fråga är om de föreslagna ändringarna i överklagandereglerna även bör gälla för utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land och inte heller ansöker om återbetalning i en skatte- eller självdeklaration. Det trettonde direktivet innehåller inte några uttryckliga regler om överklagande. Förslaget innebär att praktiska skillnader i förfarandet kommer att gälla för de olika typerna av utländska företagare. Sammantaget talar detta för att överklaganden av de utländska företagare som omfattas av det trettonde direktivet bör ske på samma vis som i dag, dvs. ett överklagande ska komma in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Skatteverket påpekar att tidsfristen för att begära omprövning i vissa fall kan vara för kort mot bakgrund av vad som föreskrivs i de ovan angivna reglerna. Verket anser mot denna bakgrund att det bör övervägas om tidsfristen för en begäran om omprövning i 20 kap. 4 § ML i stället bör beräknas utifrån när beslutet i fråga om återbetalning av ingående skatt fattas. Regeringen delar verkets bedömning. Den i sistnämnda lagrum angivna tidsfristen för när en ansökan om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket bör utsträckas från den gällande ett år till två år. En sådan förändring, i stället för att beräkna fristen från när beslutet i återbetalningsfrågan fattas, är enligt regeringens mening i bättre överensstämmelse med hur omprövningsreglerna generellt sett är utformade i skattebetalningslagen och taxeringslagen (1990:324).

De föreslagna ändringarna bör införas i ett nytt tredje stycke i 1 kap. 14 § ML, 20 kap 1 § första och andra styckena och den nya 20 kap. 2 § ML samt i den numera betecknade 20 kap. 3 och 4 §§ ML.

8.16 Indrivning och verkställighet

Regeringens förslag: Skatteverket ska utan dröjsmål överlämna obetalda belopp för indrivning om ett beslut innebär att sökanden ska återbetala ett belopp, efter det att den avdragsgilla andelen av den ingående skatten justerats av denne i enlighet med artikel 175 i mervärdes-skattedirektivet. Detsamma gäller om sökanden ska återbetala vad denne erhållit på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt.

Regeringen bemyndigas att meddela föreskrifter om att indrivning inte behöver begäras för ett ringa belopp. Det erinras vidare om att bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivningen får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

Regeringens bedömning: Den EG-rättsliga bestämmelsen om att indrivning ska ske utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelserna om ömsesidigt bistånd vid indrivning kräver inte någon lagstiftningsåtgärd.

Promemorians förslag och bedömning: Överensstämmer i stort med regeringens. Regeringens förslag innehåller dock två ytterligare bestämmelser om indrivning.

Remissinstanserna: *Kronofogdemyndigheten (KFM)* föreslår att det ska förtydligas att vid indrivning av återbetalningsbesluten ska dessa handläggas som ett allmänt mål hos KFM. Detta kan, enligt KFM, göras med en hänvisning till lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Det åttonde direktivet innehåller en skyldighet för medlemsstaterna att genast vidta åtgärder för att återkräva felaktigt utbetalda belopp samt eventuella straffavgifter (artikel 7.5). Detta ska ske enligt det tillämpliga förfarandet i staten i fråga och utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelser som rör ömsesidigt bistånd vid indrivning av mervärdesskatt. Det trettonde direktivet stadgar helt kort, i den del som kan bli tillämplig i verkställighetsledet, att medlemsstaterna ska ålägga sökanden de skyldigheter som är nödvändiga för att förebygga bedrägeri (artikel 3). Dessa gemenskapsrättsliga krav kommer till uttryck i 19 kap. 7 § mervärdesskattelagen. Där föreskrivs att ett beslut om betalningsskyldighet, om ingående skatt har återbetalats med för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som sökanden lämnat eller andra där angivna fall, får verkställas enligt bestämmelserna i utsökningsbalken.

Några materiella nyheter på detta område, annat än att räntor adderas till vad som kan drivas in samtidigt som det felaktigt utbetalda beloppet införs inte genom direktiv 2008/9/EG (artikel 24). Direktivet har dock genomgått vissa rent språkliga förändringar och det använder lokutionen ”utan dröjsmål driva in” där det åttonde direktivet talar om att ”genast vidta åtgärder för att återkräva”.

De beslut som kommer i fråga för verkställighet är Skatteverkets beslut om att sökanden ska återbetala ett belopp, efter det att den avdragsgilla andelen av den ingående skatten justerats av denne i enlighet med artikel 175 i mervärdesskattedirektivet. Det gäller också när sökanden erhållit utbetalningar på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt. Dessa beslut får verkställas innan de har vunnit laga kraft.

Den gällande verkställighetsregleringen i mervärdesskattelagen innehåller inte något krav på skyndsamhet när det gäller Skatteverkets överlämnade till Kronofogdemyndigheten av beslutet som ligger till grund för verkställigheten. Ett sådant krav bör följaktligen införas i lagen. Då används lämpligen ”utan dröjsmål” i både situationer som regleras av direktiv 2008/9/EG och det trettonde direktivet. Av regleringen bör även framgå att vid indrivningen får verkställighet enligt utsökningsbalken äga rum. Angående innebörden av begreppet ”utan dröjsmål”, se författningskommentaren till 20 kap. 5 § ML.

Som framgår ovan föreslår *KFM* att det ska göras en hänvisning till lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Regeringen instämmer i *KFM*:s bedömning att ett förtydligande bör göras genom en hänvisning till sistnämnda lag. Härigenom uppnås överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i ett stort antal författningar på skatte- och avgiftsområdet.

För att skapa ett överskådligt regelverk föreslås de föreslagna bestämmelserna om indrivning och verkställighet samlas i en ny 20 kap. 5 § ML.

8.17 Skattetillägg

Regeringens förslag: Bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. skattebetalningslagen (1997:483) ska också gälla i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: En utländsk företagare ska beroende på vissa omständigheter ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt 19 kap. 1 eller 12 § ML. I det första fallet sker detta enligt ett särskilt förfarande och i det andra fallet i skatte- eller självdeklaration.

Skattetillägg kan i dag inte tas ut vid oriktigt uppgiftslämnande i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 19 kap 1 § första stycket ML, eftersom reglerna om skattetillägg i skattebetalningslagen inte är tillämpliga på dessa förfaranden.

För dem som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § första stycket 2, 4 eller 5 SBL gäller 19 kap. 11–13 §§ ML, enligt en hänvisning i 19 kap. 1 § andra stycket ML. Av 19 kap. 12 § ML framgår att vad som föreskrivs om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig ska gälla för den som ansöker om sådan återbetalning som avses i 12 §. Följaktligen kan skattetillägg påföras i ett sådant fall. Detta framgår emellertid inte med tydlighet av lagtexten.

Sammantaget betyder det ovanstående att frågan om skattetillägg i dag ska bedömas olika beroende på det sätt på vilket ansökan om återbetalning av ingående skatt görs. Lagtexten är också otydlig. Vidare bör beaktas att någon faktura inte kommer att bifogas en ansökan som görs via det föreslagna elektroniska förfarandet. Mot denna bakgrund föreslås en ny regel införas i mervärdesskattelagen som föreskriver att bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. SBL också gäller i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap mervärdesskattelagen.

Den nya regeln föreslås införas i en ny 20 kap. 6 § ML.

8.18 Registrering

Regeringens förslag: Skatteverket ska inte registrera en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och använder det elektroniska återbetalningsförfarandet om denne har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 och 12 §§ mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

Skatteverket ska registrera utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1 § ML utan att omfattas av det elektroniska förfarandet. Detta förutsätter också att företagaren inte ska registreras enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483).

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Enligt det gällande återbetalningsförfarandet för ingående skatt ska en ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 11–13 §§ ML göras i skatte- eller självdeklaration (19 kap. 12 § ML). Av direktiv 2008/9/EG följer att utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land kommer att använda 10 kap. 11 och 12 §§ ML som återbetalningsgrunder för ingående skatt som ska hanteras enligt det föreslagna elektroniska återbetalningsförfarandet. Följaktligen föreslås registreringsbestämmelserna i 3 kap. 1 § 4 SBL justeras så att dessa företagare undantas från registreringssskyldighet och därmed också från skyldigheten att ansöka om återbetalning i skatte- eller självdeklaration.

Även efter införandet av det elektroniska återbetalningsförfarandet kommer en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land att ansöka om återbetalning i skatte- eller självdeklaration i vissa fall. Om företagaren är registrerad till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 SBL ska han, enligt den gällande 19 kap. 1 § ML andra stycket (den föreslagna 19 kap. 34 § andra stycket ML), ansöka om återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML i skatte- eller självdeklaration. En förutsättning för att ansöka på detta vis är alltså att den utländske företagaren är registrerad till mervärdesskatt.

Om förslaget inte nu kompletteras med ytterligare reglering skulle det kunna uppkomma ett fall när en utländsk företagare skulle sakna återbetalningsförfarande för ingående skatt som han har rätt att återfå enligt 10 kap. 1–3 §§ ML. Om en sådan företagare omsatt tjänster i Sverige som är undantagna från skatteplikt på en grund som inte omfattas av 19 kap. 1 § – t.ex. 3 kap. 8 § ML – kan han inte använda det elektroniska förfarandet. Om han samtidigt gjort en omsättning i Sverige som köparen är skattskyldig för ska han inte registrera sig till mervärdesskatt. Tillgång saknas därmed även till återbetalning i skatte- och självdeklarationsförfarandet. För att hantera situationer som denna föreslås att en ny registreringsgrund tas in i skattebetalningslagen.

9 Omvänd skattskyldighet i byggsektorn – vissa följändringar

Regeringens förslag: Näringsidkare som inte är skattskyldiga för mervärdesskatt med anledning av att omvänd skattskyldighet tillämpas, ska inte uttagsbeskattas i vissa fall för bygg- och anläggnings-tjänster på egen fastighet eller lägenhet samt hänförlig fastighetsförvaltning. Frivillig skattskyldighet ska även kunna medges vid uthyrning till sådan näringsidkare. Rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt ska kunna övertas vid överlåtelse av investeringsvaror även när förvärvaren omfattas av omvänd skattskyldighet. När frivillig skattskyldighet upphör ska ingen jämkning ske av tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt om fastigheten ska användas i verksamhet som omfattas av omvänd skattskyldighet.

Promemorians förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Inom byggsektorn har det i mervärdesskattehanseende införts ett särskilt system med så kallad omvänd skattskyldighet. Det innebär att när byggtjänster säljs mellan företag i branschen ska inte säljaren ta ut mervärdesskatt vid försäljningen, dvs. säljaren är inte skattskyldig. Istället ska köparen erlægga mervärdesskatt för förvärvet.

Avsikten är inte att regelverket ska leda till någon skillnad i beskattningen mellan företag i byggsektorn beroende på om omvänd skattskyldighet tillämpas eller inte. Företag som inte är skattskyldiga, med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig, ska behandlas på samma sätt som näringsidkare i en verksamhet som medför skattskyldighet. När omvänd skattskyldighet gäller för köparen är säljaren inte skattskyldig. Säljaren har därmed inte rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv eller import som hänför sig till omsättningen. Säljaren har däremot rätt till återbetalning av ingående skatt (10 kap. 11 e § mervärdesskattelagen [1994:200, ML]).

Reglerna om omvänd skattskyldighet i byggsektorn infördes den 1 juli 2007. Det har visat sig att justeringar krävs i lagstiftningen för att det inte ska uppstå oönskade effekter i vissa situationer.

Privat användning av tjänster ska beskattas i mervärdesskattehanseende, s.k. uttagsbeskattning. Det gäller även när ett företag inom byggsektorn utför tjänster på egen fastighet eller lägenhet där ingående skatt inte skulle varit helt avdragsgillt om tjänsten köpts in. Mervärdesskatt ska dock inte påföras om den skattskyldige skulle ha haft full avdragsrätt för ett motsvarande förvärv från en annan skattskyldig. Bestämmelserna om att uttagsbeskattning inte ska ske när det föreligger avdragsrätt bör även omfatta de fall då ett företag förvisso inte är skattskyldigt, men har rätt till återbetalning med anledning av den omvända skattskyldigheten. Någon uttagsbeskattning bör således inte ske för sådana tjänster när dessa utförs av ett företag som omfattas av omvänd skattskyldighet. Detsamma bör gälla för tjänster som är att anse som fastighetsförvaltning.

Fastighetsägare som inte är skattskyldiga har inte rätt till avdrag för ingående skatt. En sådan fastighetsägare kan dock begära frivillig skatt-

skyldighet för uthyrning av fastighet, om uthyrning sker till skattskyldig näringsidkare. Med nuvarande utformning av regelverket är det emellertid inte möjligt med frivillig skattskyldighet vid uthyrning till en näringsidkare som omfattas av omvänd skattskyldighet. Detta har dock inte varit avsikten. Även uthyrning till näringsidkare som inte är skattskyldig men har rätt till återbetalning med anledning av de den omvända skattskyldigheten, bör kunna omfattas av möjligheten till frivillig skattskyldighet vid uthyrning.

Avdrag för ingående skatt ska jämkas när användningen av en investeringsvara har ändrats eller överlåtelse har skett inom viss tid. Vid överlåtelse av investeringsvaror, såväl fastigheter som lös egendom, i samband med att en verksamhet överläts, tar förvärvaren över överlåtarens rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig. Detsamma gäller vid överlåtelse av fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet samt vid överlåtelser av andra fastigheter som inte sker i samband med verksamhetsöverlåtelse. Detta bör gälla även när förvärvaren är en näringsidkare som inte är skattskyldig med anledning av omvänd skattskyldighet.

När det gäller frivillig skattskyldighet ska normalt jämkning ske när den frivilliga skattskyldigheten upphör. Om fastigheten tas i anspråk för annan verksamhet som medför skattskyldighet ska emellertid någon jämkning inte ske. Motsvarande bör även gälla när frivillig skattskyldighet upphör med anledning av att fastigheten övergår till att användas i verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående skatt med anledning av omvända skattskyldighet.

De ovannämnda justeringarna bör göras genom att en hänvisning till 10 kap. 11 e § läggs in i 2 kap. 7 och 8 §§, 3 kap. 3 §, 8 a kap. 11 och 12 §§ samt 9 kap. 10 § ML.

10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De föreslagna reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och reglerna i skattebetalningslagen (1997:483, SBL), enligt lagförslag 2.1 respektive 2.4, ska träda i kraft den 1 januari 2010.

De föreslagna reglerna i mervärdesskattelagen enligt lagförslag 2.2 ska träda i kraft den 1 januari 2011.

De föreslagna reglerna i skattebetalningslagen enligt lagförslag 2.5 ska träda i kraft den 1 januari 2012.

De föreslagna reglerna i mervärdesskattelagen enligt lagförslag 2.3 ska träda i kraft den 1 januari 2013.

De föreslagna bestämmelserna i 19 och 20 kap. ML och 3 kap. 1 § SBL ska tillämpas på ansökningar om återbetalning av ingående skatt som lämnas in efter den 31 december 2009. Äldre bestämmelser gäller för ansökningar som lämnas in före detta datum.

I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före respektive ikraftträdandetidpunkt. Äldre bestämmelser gäller också för sammanställningar som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Om den som är skyldig att lämna den periodiska sammanställningen inkommit till Skatteverket med en begäran om att få lämna sammanställningen för varje kalenderkvartal senast den 15 januari 2010 ska perioden om ett kalenderkvartal tillämpas från och med den 1 januari 2010.

Promemorians förslag: Överensstämmer delvis med regeringens. Regeringens förslag innebär att följdändringarna avseende den omvända skattskyldigheten för byggsektorn ska börja tillämpas vid samma tidpunkt som de träder i kraft, dvs. den 1 januari 2010. Detta till skillnad från promemorian där dessa regler föreslås gälla med retroaktivitet från och med den 1 juli 2007.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsrätten i Göteborg* ställer sig tveksamma till den föreslagna retroaktiva lagstiftningen avseende följdändringarna för den omvända skattskyldigheten för byggsektorn. Kammarrätten förutsätter att det i det fortsatta lagstiftningsärendet uttalas hur tillämpningen avses hanteras bl.a. i förhållande till ärenden som är avgjorda i domstol respektive ej anhängiggjorda ärenden samt avseende retroaktiv ansökan om frivillig skattskyldighet etc. *Skatteverket* föreslår att det införs en regel avseende ikraftträdandet av 3 kap. 1 § SBL som motsvarar den som föreslås avseende tillämpningen av 19 och 20 kap. ML. Detta eftersom 3 kap. 1 § SBL delvis är avgörande för hur en ansökan om återbetalning ska göras. Skatteverket föreslår vidare att bestämmelsen i 8 a kap. 11 § ML, åtminstone såvitt avser förvärvarens övertagande av skyldigheten att jämka avdrag för ingående skatt, ska tillämpas först fr.o.m. den 1 januari 2010. En retroaktiv tillämpning av lagrummet kan nämligen, enligt verket, vara till nackdel för förvär-

varen eftersom denne med retroaktiv verkan kan få överta en latent skatteskuld som han inte kände till vid överlåtelse tillfället. *Företagarna, Näringslivets skattedelegation (NSD)* och *Svenska Bankföreningen* påpekar att företagen får alltför kort tid på sig att anpassa sin verksamhet och sina system till de nya bestämmelserna.

Skälen för regeringens förslag: De föreslagna tiderna för ikraftträdande följer av vad som föreskrivs i direktiv 2008/8/EG, 2008/9/EG och 2008/117/EG. Av artikel 28 i direktiv 2008/9/EG framgår att direktivet ska tillämpas på ansökningar som lämnas in efter den 31 december 2009. Motsvarande bestämmelser föreslås införas i mervärdesskattelagen. *Skatteverket* föreslår att det i införs en regel avseende tillämpningen av 3 kap. 1 § SBL som motsvarar den som föreslås för 19 och 20 kap. ML, eftersom 3 kap. 1 § SBL delvis är avgörande för hur en ansökan om återbetalning ska göras. Regeringen instämmer i verkets bedömning och att en motsvarande tillämpningsregel bör införas i skattebetalningslagen.

Omvänd skattskyldighet för byggsektorn infördes den 1 juli 2007. De ändrade reglerna avseende uttagsbeskattning, frivillig skattskyldighet och jämkning för ingående skatt bedömdes i promemorian vara till fördel för dem reglerna rör och bör därför gälla från denna tidpunkt. *Kammarrätten i Stockholm* och *Länsrätten i Göteborg* ställer sig dock tveksamma till den föreslagna retroaktiviteten för följdändringarna avseende den omvända skattskyldighet för byggsektorn. Domstolarnas betänkligheter hänger bl.a. samman med vilka effekter retroaktiviteten får för deras målhantering. När det gäller den i promemorian föreslagna 8 a kap. 11 § ML påpekar *Skatteverket* att regeln kan vara till nackdel för förvärvaren i visst fall.

Regeringen konstaterar att remissinstanserna har identifierat vissa oklarheter i samband den retroaktiva lagstiftning som föreslås i promemorian. Det är vidare inte uteslutet att det finns ytterligare situationer av det slag som *Skatteverket* nämner. Redan av denna anledning, och mot bakgrund av det förbud mot retroaktiv skattelagstiftning som finns i 3 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, anser regeringen att reglernas ikraftträdande- och tillämpningstidpunkter bör samordnas. Tidpunkterna bör med andra ord vara den 1 januari 2010 i båda fallen. Några egentliga nackdelar med en sådan tillämpningstidpunkt har inte framkommit.

Äldre bestämmelser bör i övrigt gälla på sedvanligt vis fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden för respektive tidpunkt för ikraftträdande.

För att *Skatteverkets* praktiska hantering av begäran om att få lämna den periodiska sammanställningen för kalenderkvartal ska kunna fungera bör dessa inkomma till verket senast den 15 januari 2010. Övergångsbestämmelser med denna innebörd föreslås. Äldre bestämmelser bör fortfarande gälla för periodiska sammanställningar som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Härigenom undviks att periodiska sammanställningar avseende kalenderkvartalet oktober–december 2009 lämnas den 20 januari 2010 istället för den 5 februari 2010.

Företagarna, Näringslivets skattedelegation och *Svenska Bankföreningen* menar att den tid som återstår till ikraftträdandet är alltför kort. Regeringen beklagar att det inte har varit möjligt att presentera förslaget tidigare.

11 Statsfinansiella och andra effekter

Regeringens bedömning: I sin helhet medför förslaget positiva effekter för statens finanser.

De allmänna förvaltningsdomstolarna påverkas i princip inte av förslaget.

Skatteverket får i huvudsak engångskostnader för utveckling av IT-system, utbildning av personal och information till allmänheten på grund av förslaget. Verkets löpande verksamhet torde i någon mån och i ett längre perspektiv underlätas av de nya reglerna.

För företagen innebär förslaget i sin helhet stora förenklingar och effektiviseringar. De nya omsättningslandsreglerna för tjänster medför även vissa likviditetsfördelar. Det nya elektroniska återbetalningsförfarandet för ingående skatt medför också effektiviseringar, minskad administrativ börda och vissa likviditetsfördelar. Förfarandet är vidare förenat med olika åtgärder som stärker förutsebarheten och rättssäkerheten. Dessa positiva effekter väger tveklöst tyngre än de negativa effekterna i form av fullgörandekostnader, vilka i huvudsak är av engångskaraktär.

Promemorians bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Stockholm* ställer sig tveksam till promemorians påstående att de allmänna förvaltningsdomstolarna i princip inte påverkas av förslagen. I motsats härtill menar kammarrätten att överklagandena kan komma att öka. Detta mot bakgrund av att en förlängd omprövningsfrist införs i vissa fall och då det elektroniska förfarandet gör det enklare att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt allmänhet. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör, enligt kammarrätten, övervägas om någon uppskattningsåtgärd kan göras i detta avseende för att ge domstolarna en uppfattning om hur de påverkas av lagförslaget. *Regelrådet* påpekar att promemorians konsekvensutredning inte fullt uppfyller kraven enligt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Rådet finner likväl utredningen godtagbar med hänsyn bl.a. till områdets komplexitet och svårigheterna att beräkna förslagens ekonomiska effekter på företagsnivå. *Skatteverket* beräknar kostnaderna för genomförande av förslagen till drygt 40 miljoner kronor. Enligt verket rör huvuddelen av kostnaderna IT-system, varav drygt 18 000 000 kronor avser förslaget avseende den periodiska sammanställningen och cirka 20 500 000 kronor förslaget om återbetalning till utländska företagare. Härtill beräknar verket kostnaderna för informationsinsatser till 1 600 000 kronor. *Statistiska centralbyrån (SCB)* tillstyrker förslagen utifrån SCB:s ansvarsområde. SCB framhåller att avgörande för effekterna på statistikproduktionen är hur Skatteverket väljer att implementera de föreslagna förändringarna, varför det är angeläget att Skatteverket samråder med SCB om detta. *Näringslivets skattedeklaration (NSD)* anser att den ökade bördan av rapportering i periodisk sammanställning avseende tjänster och rapportering månadsvis i stället för kvartalsvis, är mycket

bristfälligt belyst i konsekvensanalysen. Samma sak gäller, enligt NSD, de omställningskostnader som företagen kommer att ha vid införandet av de nya reglerna om omsättningsland för tjänster.

Skälen för regeringens bedömning

Statsfinansiellt

Den del av förslaget som har sin grund i direktiv 2008/8/EG, dvs. att mervärdesskatten på gränsöverskridande omsättningar av tjänster till näringsidkare som huvudregel ska betalas av köparen, bedöms ha marginell statsfinansiell effekt av följande skäl.

I normalfallet uppkommer någon sådan effekt överhuvudtaget inte. Vid omsättningar mellan näringsidkare inom EG har nämligen den av dem som redovisar mervärdesskatten på transaktionen normalt avdrags- eller återbetalningsrätt för motsvarande belopp. Detta gäller oberoende av om tjänsten beskattas i förvärvarens eller säljarens land.

I två fall har dock förslaget effekter för statens finanser.

Det ena fallet inträffar när en näringsidkare som är skattskyldig i Sverige säljer skattepliktiga tjänster, för vilka omvänd skattskyldighet inte tillämpas i dag, till en verksamhet som inte medför skattskyldighet i annat EG-land. I detta fall går den svenska staten miste om skatteintäkter i form av den mervärdesskatt som enligt tidigare regler skulle betalas in till staten och som den undantagna verksamheten i dag inte har rätt att få återbetald i Sverige.

Det andra och omvända fallet avser när en verksamhet som inte medför skattskyldighet i Sverige köper tjänster som inte tidigare var föremål för omvänd skattskyldighet från ett annat EG-land. I detta fall ger förslaget i stället positiva statsfinansiella effekter för Sverige, eftersom en svensk undantagen verksamhet saknar avdrags- eller återbetalningsrätt för den uttagna mervärdesskatten.

Den statsfinansiella effekten beror alltså på nettot av tjänstehandeln i de två beskrivna situationerna. Närmare uppgifter om detta saknas. Det bedöms emellertid att från skattskyldighet undantagna verksamheter inte i någon större utsträckning deltar i gränsöverskridande handel med tjänster för vilka omvänd skattskyldighet inte redan tillämpas.

Även den del av förslaget som bygger på direktiv 2008/9/EG, dvs. det elektroniska systemet för återbetalning till EG-företag, bedöms ha marginell statsfinansiell effekt. Detta beror främst på att rätten till återbetalning i sig i princip inte förändras genom de nya reglerna.

Den del i förslaget som har sin grund i direktiv 2008/117/EG, och som innebär att tidsperioden för den periodiska sammanställningen i vissa fall förkortas från tre månader till en månad, syftar till att minska fuskets vid EG-handeln. Härigenom innebär förslaget positiva statsfinansiella effekter. I Skatteverkets rapport 2008:1; "Skattefelskarta för Sverige", uppskattas det så kallade momsfelet i EG-handeln, i brist på tillförlitligt underlag, försiktigt till 3 miljarder kronor för år 2005. Denna uppskattning bedöms dock av Skatteverkets utlandsenheter vara en kraftig underskattning. Därtill har tjänstehandeln ökat kraftigt de senaste åren. Mot denna bakgrund bedöms de statsfinansiella intäkterna öka till följd av det mins-

kade skattefusk som förslaget medför. Storleken av denna intäktsökning är dock svår att uppskatta.

Följdändringarna av det tidigare förslaget om omvänd skattskyldighet i byggsektorn bedöms ha marginella effekter.

De allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms i promemorian inte få annat än marginella effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna. När det gäller den omvända skattskyldighet som enligt direktiv 2008/8/EG numera är huvudregel vid gränsöverskridande omsättning av tjänster till näringsidkare bedöms detta inte ha någon nämnvärd påverkan på måltillströmningen i domstolarna. De gränsöverskridande omsättningarna till andra än näringsidkare beskattas såsom tidigare i säljarens land. De orsakar följaktligen inga konsekvenser i aktuellt avseende. Vidare bedöms det elektroniska förfarandet som införs för återbetalning av ingående skatt enligt direktiv 2008/9/EG vara neutralt ur ett domstolsperspektiv. Detta eftersom rätten till återbetalning i sig i princip inte påverkas av direktivet. Det förhållandet att överklaganden från vissa utländska företag inte längre kommer att hanteras av Länsrätten i Dalarnas län, utan av länsrätterna i Skåne respektive Stockholms län, medför ingen ökad börda utan enbart en eventuell omfördelning av domstolarna redan tilldelade medel.

Kammarrätten i Stockholm ställer sig tveksam till promemorians slutsats att de allmänna förvaltningsdomstolarna i princip inte påverkas av förslagen. På i avsnittet inledningsvis angivna grunder anser domstolen att förslagen bör kunna medföra en ökning av överklagandena till domstol. Det bör därför, enligt kammarrätten, övervägas i det fortsatta lagstiftningsarbetet övervägas om någon uppskattning kan göras i detta avseende.

Regeringen finner kammarrättens antagande rimligt i sig. Detsamma gäller emellertid även den bedömning som görs i promemorian. Vidare stöds promemorians antagande av statistik som regeringen har inhämtat från Skatteverket. År 2008 biföll verket ca 91 procent av de 16 428 ansökningar som inkom från andra EG-länder. Rena avslag uppgick till tre procent av detta antal. Året dessförinnan var motsvarande siffror ca 90 respektive tre procent. Annorlunda uttryckt bör en utökad omprövningsfrist för vissa EG-företagare och det förhållandet att det blir enklare att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt, inte leda till annat än marginellt fler överklaganden med tanke på den höga bifallsfrekvensen för ansökningarna. Det bör också uppmärksammas att ett antal av avslagsbesluten inte leder till överklaganden, eftersom de ändras av Skatteverket efter omprövning. Vidare kommer inte heller hela detta antal ansökningar att hanteras via det föreslagna elektroniska förfarandet. Det sagda får anses tillgodose kammarrättens önskemål om underlag för hur domstolarna påverkas av förslaget. Mot denna bakgrund delar regeringen promemorians bedömning att förslaget inte får annat än marginella effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekterna av förslagets övriga delar bedöms bli marginella.

Eventuella kostnader som uppstår för de allmänna förvaltningsdomstolarna i anledning av förslaget ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

Skatteverket

De nya reglerna medför framförallt kostnader av engångskaraktär för Skatteverket. Större sådana orsakas av de IT-investeringar som krävs för genomförandet av direktiven. Dessa beräknas av verket till drygt 40 miljoner kronor. Vissa andra engångskostnader uppstår också till följd av direktiven, såsom utbildning av personal och information till allmänheten. I denna del beräknar Skatteverket kostnaderna till 1,6 miljoner kronor. Direktiven torde dock genom reglernas utformning och det elektroniska återbetalningsförfarandet i någon grad underlätta Skatteverkets löpande verksamhet i det långa loppet, bl.a. genom det elektroniska återbetalningsförfarandet eliminerar dagens pappershantering av återbetalningsansökningar. Detta även om en viss ökad arbetsbörda uppkommer genom att ett antal tjänsteomsättningar numera ska ingå i de periodiska sammanställningarna som företagen lämnar.

Effekterna av förslaget övriga delar bedöms bli marginella.

Skatteverkets ökade kostnader ska hanteras inom befintliga anslagsramar.

Statistiska centralbyrån

SCB understryker att avgörande för effekterna på statistikproduktionen är hur Skatteverket väljer att genomföra de föreslagna förändringarna. SCB föreslår därför samråd emellan dem och Skatteverket. Även regeringens anser att ett sådant samråd bör ske.

Företagen

Direktiv 2008/8/EG syftar till att underlätta för företagen genom att modernisera och förenkla omsättningslandsreglerna för tjänster. Detta mål avses uppnås genom att beskattningen i så stor utsträckning som möjligt sker i konsumtionslandet.

De flesta tjänster som omsätts av svenska företag till näringsidkare i andra EG-länder kommer att omfattas av den nya huvudregel för sådana omsättningar. Det svenska företaget behöver därmed inte ta ut svensk mervärdesskatt på försäljningen samtidigt som det har avdragsrätt i Sverige för ingående skatt som hänför sig till denna. Härigenom uppkommer också likviditetsvinster för de svenska företagen eftersom de inte längre är skyldiga att betala in mervärdesskatten till staten i de fall där kunden ännu inte betalat denna.

Svenska företag som köper tjänster från andra EG-länder är skyldiga att tillämpa omvänd skattskyldighet. Dessa företag behöver därmed inte längre betala mervärdesskatt i det andra EG-landet. Detta betyder i sin tur att de inte heller behöver ansöka om återbetalning av mervärdesskatten i det landet, vilket kan vara förenat med dröjsmål som kan orsaka likviditetsproblem.

Det nya regelverket bör också generellt sett göra det enklare för företagen att avgöra i vilket land mervärdesskatten ska betalas. Detta eftersom de tjänster som inte ska beskattas i förvärvarens land är tydligt avgränsade.

Direktiv 2008/9/EG syftar till att åtgärda olika problem som uppkommit, för såväl företag som administrativa myndigheter, till följd av det åttonde direktivets utformning. I direktiv 2008/9/EG fastställs bl.a. nya förfaranden i fråga om de tidsfrister inom vilka företagen måste underlättas, beslut om ansökningar om återbetalning och det föreskrivas att företagen måste lämna svar inom fastställda tidsperioder. Vidare ges regler för ett förenklat och moderniserat förfarande på så sätt att modern teknik får användas. Dessutom stärks företagets ställning genom en rätt till ränta om återbetalningen görs för sent samt en förstärkt rätt att överklaga.

Återbetalningsförfarandet kommer numera att hanteras på elektronisk väg. Härigenom uppkommer besparingar för företagen eftersom en sådan hantering är effektivare än dagens pappershantering. Det bör också många gånger leda till ökad likviditet för företagen då de dels får pengarna snabbare från vissa länder än i dag, dels faktiskt får pengar alternativt ränta från länder som idag inte betalar ut alls. Sammantaget innebär detta avsevärda förbättringar för företagen jämfört med i dag.

Regeländringar innebär alltid kostnader för företagen då de måste ta ställning och anpassa sig till de nya reglerna. Ingen uppskattning har kunnat göras av storleken på denna kostnad. När det gäller de nya omsättningslandsreglerna kan dock konstateras att redan i dag tillämpar majoriteten av alla företag omvänd skattskyldighet vid tjänstehandel inom EU. De är därför redan anpassade till och vana vid detta system, vilket bör innebära lägre totala fullgörandekostnader.

Viss ökad administrativ börda uppkommer för företagen genom att vissa tjänster numera ska redovisas i den periodiska sammanställningen. Det finns ca 900 000 företag registrerade till mervärdesskatt i Sverige. Av dessa företag säljer ca 30 000 varor och ca 17 000 tjänster till andra EGländer. Förslaget att den periodiska sammanställningen ska avse en månad i stället för dagens tre bidrar genom de förbättrade kontrollmöjligheterna till att oseriösa företag försvinner från marknaden. Detta är till fördel för såväl staten som seriösa företag. Cirka 40 200 företag bedöms kunna fortsätta göra sammanställningen per kalenderkvartal och ca 6 800 företag bedöms behöva göra sammanställningen månadsvis. Det tröskelvärde som införs för att styra om sammanställningen ska göras per kvartal eller månad medför i sig en viss administrativ börda för företagen, eftersom de bl.a. löpande måste kontrollera omsättningens storlek i förhållande till tröskelvärdet. De fördelar som följer med tillämpningen av ett tröskelvärde bedöms dock generellt sett överstiga nackdelarna. Den administrativa bördan begränsas genom att möjligheten till ett förhöjt tröskelvärde om 1 000 000 kr utnyttjas för månadsrapportering av varuomsättningar.

Fördelarna med de nya regler som följer av båda de aktuella direktiven, bedöms dock i sammanfattning klart överväga deras nackdelar.

Näringslivets skattedelegation (NSD) påpekar att företagen får alltför kort tid på sig att anpassa sin verksamhet och sina system till de nya bestämmelserna. Vidare anser NSD att den ökade bördan av rapportering i periodisk sammanställning avseende tjänster och rapportering månadsvis i stället för kvartalsvis, är mycket bristfälligt belyst i konsekvensanalysen. Samma sak gäller de omställningskostnader som företagen kommer att ha vid införandet av de nya reglerna om omsättningsland för tjänster.

Regeringen noterar att även *Regelrådet* påpekat att konsekvensanalysen för företagen är knapphändig. Regeringen delar dock rådets uppfattning att utredningen likväl är godtagbar med hänsyn bl.a. till områdets komplexitet och svårigheterna att beräkna förslaget ekonomiska effekter på företagsnivå.

12 Författningskommentar

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

Detta första av tre lagförslag avseende mervärdesskattelagen omfattar ändringar som föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

1 kap.

2 §

I *första stycket andra punkten* införs en hänvisning till 5 kap. 5 § för att punkten ska motsvara den nya lydelsen av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. Med näringsidkare avses i punkten även den som anses vara det enligt 5 kap. 4 §. Ändringarna föranleder följdändringar i *första stycket tredje punkten* och *punkt 4 c*. Se vidare avsnitt 6.5.1.

Ett nytt *tredje stycke* införs i paragrafen vilket motsvarar artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 6.5.2.

2 d §

Ett nytt *andra stycke* införs i paragrafen. Stycket motsvarar artikel 192 a i mervärdesskattedirektivet. Härigenom ges en näringsidkare som enligt 2 § tredje stycket likställs med en utländsk företagare samma möjlighet att själv betala skatten som en utländsk företagare har enligt första stycket, dvs. i fall som omfattas av 2 § punkt 4 c. Se vidare avsnitt 6.5.2.

3 §

I *första stycket* görs en följdändring med anledning av att 5 a § införs. Se vidare avsnitt 7.11.

5 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 64.2 i mervärdesskattedirektivet. Den är tillämplig i fall när omvänd skattskyldighet gäller enligt 2 § första stycket 2, dvs. för tjänster som omfattas av den nya huvudregeln i 5 kap. 5 §. Den är vidare ett undantag från huvudregeln för skattskyldighetens inträde i 3 § första stycket. Skattskyldigheten för de aktuella tjänsterna inträder den 31 december varje år i stället för när tjänsten har tillhandahållits. Denna tidpunkt sammanhänger med den ytterligare förutsättning för paragrafens tillämplighet som föreskrivs i *första stycket första punkten*, dvs. att tjänsterna ska tillhandahållas under en tidsperiod som överstiger ett år. Av *första stycket andra punkten* framgår den ytterligare förutsättningen för paragrafens tillämplighet att det inte ska ha skett några

avräkningar eller betalningar under den tidsperiod som tjänsterna tillhandahålls.

Andra stycket anger att 3 § första stycket åter blir tillämplig när tillhandahållandet av tjänsterna upphör.

Se vidare avsnitt 7.12.

14 §

Paragrafen ges ett nytt *tredje stycke*. Bestämmelsen i stycket motiveras av regleringen i 20 kap. 1 § första stycket och 2 § ML, dvs. att överklaganden och omprövningar av beslut avseende vissa utländska företagares ansökningar om återbetalning av ingående skatt styrs av reglerna i 21 och 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483). Den definition som bestämmelsen innehåller gör att tidsfristerna för överklaganden och omprövningar i skattebetalningslagen är förenliga med regelverket för återbetalningsansökningar.

Se vidare avsnitt 8.15.

2 kap.

7 §

Hänvisningen till 10 kap. 11 e § i paragrafens *tredje stycke* innebär att en näringsidkare som inte är skattskyldig, med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b, ska behandlas på samma sätt som näringsidkare som utför bygg- och anläggningstjänster på egen fastighet eller lägenhet som används i en verksamhet som medför skattskyldighet. Någon uttagsbeskattning ska således inte ske för sådana tjänster, under förutsättning att näringsidkaren har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 e §.

Se vidare avsnitt 9.

8 §

Ändringarna i paragrafens *första* och *tredje stycken* följer av att någon uttagsbeskattning inte ska ske för tjänster i form av fastighetsförvaltning om näringsidkaren har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 e §. Se kommentaren till 7 §.

Se vidare avsnitt 9.

2 a kap.

7 §

I paragrafen görs vissa rent språkliga justeringar.

I *andra stycket femte punkten* görs en följdändring mot bakgrund av att 5 kap. 3 a § tidigare betecknades 5 kap. 9 §.

3 kap.

3 §

Genom att hänvisningarna i paragrafens *andra stycke* utökas med en hänvisning till 10 kap. 11 e § kan frivillig skattskyldighet även medges för uthyrning till sådan näringsidkare som inte är skattskyldig med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b.

Se vidare avsnitt 9.

30 d §

I paragrafens *första stycke* görs en följdändring i form av att hänvisningen till 10 kap. 4 § tas bort, eftersom den regeln numera är en förfaranderegulering med beteckningen 19 kap. 24 §. Vidare införs en hänvisning till 10 kap. 13–13 b §§ med anledning av att paragrafen talar om återbetalning av ”hela skatten” och de aktuella inskränkningarna i återbetalningsrätten numera finns i 10 kap. 13–13 b §§ ML i stället för som tidigare i 10 kap. 1 § tredje stycket ML.

4 kap.

2 §

I paragrafen görs en följdändring på så sätt att begreppet ”serverings-tjänster” byts ut mot ”restaurang- eller cateringtjänster”.

Se vidare avsnitt 6.8.8.

5 kap.

1 §

I *första* och *andra styckena* görs följdändringar mot bakgrund av att 5 kap. har getts en ny struktur samt sådana ändringar även görs i 9 b kap. 4 § första stycket ML. I andra stycket görs även en språklig justering.

Se vidare avsnitt 6.1 och 6.8.13.

2 b §

Paragrafen har modifierats språkligt för att bättre korrespondera med den motsvarande EG-rätten.

Se vidare avsnitt 6.8.9.

3 a §

Paragrafen är endast omnumrerad. Den betecknades tidigare 9 §.

4 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 43 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen föreskriver två fall när någon vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna i 5–19 §§ ska anses vara en näringsidkare, även om denne reellt sett inte är det. *Första punkten* avser verksamhet som ligger utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Ett exempel, i fråga om yrkesmässigheten, är en myndighet som tillhandahåller både omsättningar som medför skattskyldighet och omsättningar som ingår som ett led i myndighetsutövning.

Andra punkten avser olika personer som är registrerade till mervärdesskatt, men inte själva utför skattepliktiga transaktioner. Ett exempel härpå är ett holdingbolag som blivit registrerat på grund av ett gemenskapsinternt förvärv av varor.

Se vidare avsnitt 6.6.

5 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen utgör huvudregeln för omsättningar till näringsidkare. Av 4 § framgår vilka ytterligare som ska betraktas som näringsidkare vid tillämpning av den här paragrafen. Att regeln gäller omsättningar där förvärvaren är näringsidkare understryks genom tillägget att förvärvaren ska

agera i egenskap av näringsidkare, se vidare härom avsnitt 6.7.1. Detta betyder att tjänster som en näringsidkare köper för t.ex. privat bruk inte omfattas av paragrafen. *Första stycket* anger det slags anknytningar som näringsidkaren ska ha till Sverige för att tjänster som omsätts till denne ska vara omsatta inom landet, se vidare avsnitt 6.3 om detta. En sådan anknytning är dock i sig inte tillräcklig, se vidare avsnitt 6.4. Det krävs också att tjänsten *faktiskt* förvärvas av t.ex. ett fast etableringsställe. För att avgöra om exempelvis sätet eller ett fast etableringsställe förvärvat en tjänst krävs en bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet.

Andra stycket inskränker första styckets tillämpningsområde för att uppnå ett korrekt genomförande av EG-rätten. Härigenom omfattar första stycket inte tjänster som tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands. Utan denna reglering skulle tjänsten enligt första stycket anses omsatt i Sverige om näringsidkaren har sitt säte här i landet.

Undantag från paragrafen finns i 8, 9, 11, 13–15 och 19 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.1.

6 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 45 i mervärdesskattedirektivet. Den utgör huvudregeln för omsättningar av tjänster till andra än näringsidkare, dvs. andra än näringsidkare i egentlig mening och sådana som ska anses vara näringsidkare enligt 4 §. I huvudsak reglerar paragrafen tjänster som säljs till privatpersoner (konsumenter). *Första stycket* anger de slags anknytningar till Sverige som en säljare ska ha för att en omsättning till någon som inte är näringsidkare ska vara omsatt inom landet (se vidare avsnitt 6.3). En sådan anknytning är emellertid i sig inte tillräcklig. Det fordras också att tjänsten *faktiskt* tillhandahålls av exempelvis ett fast etableringsställe (se vidare avsnitt 6.4). Bedömningen av om t.ex. sätet eller ett visst fast etableringsställe har tillhandahållit tjänsten avgörs ytterst av omständigheterna i det enskilda fallet.

Andra stycket innebär att första stycket inte ska tillämpas på omsättningar av tjänster från fasta etableringsställen utomlands. Utan detta stycke skulle bestämmelsen i första stycket, som föreskriver att en tjänst är omsatt i Sverige om näringsidkaren som tillhandahåller den har sitt säte här i landet, leda till ett felaktigt genomförande av EG-rätten.

Undantag från paragrafen finns i 7–19 §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.2.

7 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 46 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen reglerar endast omsättningar till någon som inte är näringsidkare. Omsättningar av förmedlingstjänster till näringsidkare regleras av 5 §. Angående förmedling av tjänster med anknytning till fastighet se avsnitt 6.8.3.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.8.2.

8 §

Paragrafen betecknades tidigare 4 § och motsvarar artikel 47 i mervärdesskattedirektivet.

Den reglerar både omsättning till näringsidkare och till andra än näringsidkare av tjänster med anknytning till en fastighet.

Bestämmelsen omfattar tjänster som har direkt anknytning till en viss fastighet som är belägen i Sverige. Tjänster som endast har indirekt anknytning till fastigheten eller som inte avser någon specifik fastighet omfattas inte av regeln. Detta framgår av punkterna 23 och 24 i EG-domstolens dom den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger Rudi GmbH mot Finanzamt Graz-Stadt, REG 2006 s. I-7749.

Mervärdesskattedirektivets artikel 47 innehåller en exemplifierande uppräkningslista av tjänster med anknytning till en fastighet. Motsvarande uppräkningslista tas inte med i den svenska lagtexten av skäl som närmare framgår av avsnitt 5.6.2. Bestämmelsen omfattar följaktligen experttjänster och fastighetsmäklartjänster, tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller liknande branscher såsom semesterbyar eller campingplatser, upplåtelse av fast egendom, samt tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster som tillhandahålls av arkitekter och inspektionsföretag.

Ytterligare exempel på tjänster som omfattas av bestämmelsen är mark- och bottenundersökningar, skogsavverkning och skördning av grödor, bygg- och anläggningsarbeten, reparationer och underhåll av fastighet, lokalstädning och fastighetsskötsel samt fastighetsförvaltning, såväl teknisk som kameral.

Vidare har EG:s mervärdesskattekommitté vid sitt 83:e möte den 28 och 29 februari 2008 godkänt en riktlinje avseende tjänster med anknytning till fast egendom. Riktlinjen avser visserligen den då gällande artikel 45 i mervärdesskattedirektivet, men den ger likväl vägledning i fråga om tolkningen av den nya artikel 47 i samma direktiv.

I riktlinjen anges att vissa juridiska tjänster ska anses ha anknytning till fast egendom. Exempelvis avses sådana tjänster avseende överlåtelse av rätt till fast egendom liksom upprättande av överlåtelseavtal avseende fast egendom. Tjänsterna har, enligt riktlinjen, anknytning till fast egendom även om en överlåtelse inte slutligen kommer till stånd. Allmänna juridiska tjänster som inte direkt avser överlåtelsen av rätt till fast egendom ska dock inte anses ha anknytning till fast egendom. Tjänster som avser en tvist gällande ett ingånget avtal rörande fast egendom faller inte heller inom denna kategori.

Det understryks återigen att det ovanstående är just exemplifieringar och att även andra tjänster kan utgöra tjänster med anknytning till en fastighet.

I artikel 47 i mervärdesskattedirektivet finns en uttrycklig bestämmelse om fastighetsmäklartjänster. I övrigt saknas sådana uttryckliga bestämmelser om förmedlingstjänster. När det gäller förmedlingstjänster se avsnitt 6.8.3.

Se också vidare avsnitt 6.8.3 om paragrafen i stort.

9 §

Paragrafen är ny och motsvarar delvis tidigare lydelse av 5 kap. 5 §.

Första stycket reglerar samtliga persontransporttjänster och vissa varu-transporttjänster. Varutransporttjänster, gemenskapsinterna och andra, som omsätts till en näringsidkare undantas dock genom *andra stycket* från tillämpningsområdet och regleras i stället av 5 §. Första stycket avser inte heller gemenskapsinterna varutransporttjänster som omsätts till någon som inte är näringsidkare (se 10 §). Vidare gäller att vissa varu-transporttjänster i samband med import och export enligt 19 § 2 är omsatta utomlands. Avgörande för att en transporttjänst ska anses omsatt inom landet är att den i sin helhet äger rum i Sverige. Om en sådan tjänst utförs i Sverige och i ett annat land är den omsatt utomlands om transporten sker direkt till eller från utlandet.

Tredje stycket motsvarar materiellt sett den tidigare lydelsen av 5 kap. 5 § andra stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.8.4.

10 §

Paragrafen är ny och motsvarar artiklarna 50 och 51 i mervärdesskattedirektivet. Den avser enbart omsättning av en gemenskapsintern varu-transporttjänst till någon som inte är näringsidkare. Omsättning av sådana tjänster till näringsidkare styrs av 5 §. Av *första stycket* framgår att det är avgångsorten som bestämmer om en gemenskapsintern varu-transport är omsatt inom landet eller inte. Om avgångsorten är belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet.

Andra till fjärde styckena innehåller de närmare definitionerna av gemenskapsintern varutransport, avgångsort och ankomstort. Innebörden av avgångsort i tredje stycket kan exemplifieras som följer. En svensk privatperson anlitar ett åkeri i Malmö för att hämta varor i Köpenhamn för att därefter leverera dem till en viss adress i Malmö. Vid bestämmandet av avgångsorten beaktas inte att åkeriets lastbil färdas från Malmö. Avgångsorten är följaktligen Köpenhamn och transporttjänsten är därmed omsatt utomlands.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.8.5.

11 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 53 i mervärdesskattedirektivet. Den avser omsättningar till samtliga slags förvärvare. *Första stycket* omfattar tjänster i samband med de aktiviteter som anges närmare i *andra stycket*. Första styckets rekvisit ”i samband med” betyder att tjänsten ska vara direkt hänförlig till aktiviteten. Exempel på kulturella aktiviteter är bio eller teater. Idrottslig aktivitet kan exempelvis vara idrottsträning eller en idrotts tävling. Liknande verksamheter exemplifieras i lagtexten med mässor och utställningar. Ett annat exempel på en sådan verksamhet är en konferens.

EG-domstolen gör i en dom den 9 mars 2006 i mål C-114/05, *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie mot Gillan Beach Ltd*, REG 2006 s. I-2427, vissa mer generella uttalanden om vad som avses med liknande aktivitet (punkterna 18, 23 och 24 i domen). Uttalandena avser paragrafens motsvarighet i sjätte direktivet, men är fortsatt giltiga. En aktivitet ska, enligt domstolen, anses vara liknande i direktivets mening

när den uppvisar samma kännetecken som dem som gäller för övriga kategorier av aktiviteter som räknas upp i den aktuella bestämmelsen och som med hänsyn till detta ändamål motiverar att dessa aktiviteter omfattas av bestämmelsen. Enligt domstolen gäller att de gemensamma dragen mellan de olika kategorierna av tjänstetillhandahållanden som avses i den aktuella artikeln bottnar i de berörda tillhandahållandenas sammansatta natur. De omfattar flera olika tjänster och sker normalt till en mängd olika mottagare, det vill säga samtliga de personer som i olika egenskaper deltar i kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska eller underhållningsmässiga aktiviteter. Dessa olika kategorier av tillhandahållanden kännetecknas, enligt domstolen, även gemensamt av att de allmänt tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang. Den plats där dessa av sammansatta tillhandahållanden fysiskt utförs är principiellt sett lätt att fastställa då de äger rum på ett visst ställe.

Med en underordnad tjänst avses en tjänst som inte i sig är direkt hänförlig till en aktivitet som omfattas av paragrafen, men som är nödvändig för att aktiviteten som sådan ska kunna genomföras. Detta framgår av EG-domstolens dom den 26 september 1996 i mål C-327/94, Jürgen Dudda mot Finanzgericht Bergisch Gladbach, REG 1996 s. I-4595. Rättsfallet exemplifierar att en underordnad tjänst kan avse en ljudteknikers hantering av ljudet vid en konsert.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.8.6. Den får en ny lydelse 2011, se härom avsnitt 6.10.

12 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 54 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen avser inte tjänster som tillhandahålls näringsidkare. Den reglerar beskattningsland för två olika slags tjänster som saknar inbördes samband. Bestämmelsen i *första meningen* anger vad som krävs för att en tjänst med anknytning till transportverksamhet ska anses omsatt inom landet. Vad som fordras för omsättning inom landet av tjänster i form av värdering av eller arbete på en vara som är lös egendom anges i *andra meningen*.

När det gäller bestämmelsen i andra meningen bör rådets förordning (EG) 1777/2005⁶¹ av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt noteras. I förordningen finns bindande tillämpningsföreskrifter rörande tillämpningen av den tidigare artikel 54.2 i mervärdesskattedirektivet vid montering och installation. Om en näringsidkare endast monterar olika maskindelar som alla har tillhandahållits honom av kunden ska detta anses som arbete på lös egendom. Detta gäller dock inte i de fall då de varor som monteras blir del i fast egendom (artikel 3.2 och 5 i rådets förordning (EG) 1777/2005).

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.8.7.

13 §

Paragrafen är ny och motsvarar i huvudsak artikel 55 i mervärdesskattedirektivet. Se vidare avsnitt 6.8.8.

⁶¹ EUT L 288, 29.10.2005, s. 1 (Celex 32005R1777).

14 §

Paragrafen är ny och motsvarar i huvudsak artikel 57 i mervärdes-skattedirektivet. Se vidare avsnitt 6.8.9.

15 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 56 i mervärdesskattedirektivet. Den behandlas i avsnitt 6.8.10.

16 §

Paragrafen är ny. Se vidare avsnitt 6.8.11.

17 §

Paragrafen är ny. Se vidare avsnitt 6.8.11.

18 §

Paragrafen är ny. Se vidare avsnitt 6.8.11.

19 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 11 §. Se vidare avsnitt 6.8.12 och 6.8.14 när det gäller ändringarna i bestämmelserna.

6 a kap.

2 §

I *andra stycket* företas en följdändring på så vis att ordet ”driftställe” byts ut mot ordet ”etableringsställe”. Se vidare avsnitt 6.3.

8 kap.

9 §

I *första stycket tredje punkten* görs en följdändring mot bakgrund av att 5 kap. 3 a § tidigare betecknades 5 kap. 9 §.

8 a kap.

11 §

Det är förvärvarens status som är avgörande för om rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt kan övertas när andra investeringsvaror än sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet överläts i samband med att verksamhet överläts. Hänvisningen till 10 kap. 11 e § i paragrafens *första stycke* innebär att förvärvaren kan överta sådana rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt, även när förvärvaren är en näringsidkare som inte är skattskyldig för sina omsättningar med anledning av att omvänd skattskyldighet gäller enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b. Se även kommentaren till 12 § samt avsnitt 8.

12 §

Det är förvärvarens status som är avgörande för om rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt kan övertas vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet och när fastighet överläts utan samband med överlåtelse av verksamhet. Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att rättigheter och skyldigheter att jämka avdrag för ingående skatt kan övertas av en förvärvare, även när denne är

en näringsidkare som inte är skattskyldig för sin omsättning med anledning av att omvänd skattskyldighet gäller enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b. Se även kommentaren till 11 § samt avsnitt 8.

9 kap.

10 §

När frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse upphör med anledning av att fastigheten övergår till att användas i verksamhet som medför rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 e §, ska ingen jämkning ske av tidigare avdrag för ingående mervärdesskatt. Ändringen i paragrafen är en konsekvens av att frivillig skattskyldighet kan medges för uthyrning till sådan näringsidkare som inte är skattskyldig med anledning av att det är förvärvaren som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b. Någon jämkning ska således inte ske när en sådan näringsidkare övergår till att använda en fastighet i den egna verksamheten. Jfr kommentaren till 3 kap. 3 § samt avsnitt 8.

9 a kap.

17 §

I paragrafen görs en följdändring mot bakgrund av att 5 kap. 3 a § tidigare betecknades 5 kap. 9 §.

9 b kap.

3 §

I paragrafens görs en följdändring genom att hänvisningen till 10 kap. 4 § tas bort. Den regeln är numera en förfaranderegul betecknad 19 kap. 24 §.

4 §

I *första* och *andra styckena* görs följdändringar mot bakgrund av den nya strukturen på 5 kap. Se vidare avsnitt 6.8.13.

10 kap.

1 §

Tredje stycket i paragrafen upphävs. Inskränkningarna i rätten till återbetalning enligt paragrafen regleras numera i 13 §. Se vidare avsnitt 8.7.

4 a §

I *första stycket* görs en följdändring mot bakgrund av att det *tredje stycket* upphävs. Inskränkningarna i rätten till återbetalning enligt paragrafen regleras numera i 13 §.

I *andra stycket* tas hänvisningen till 10 kap. 4 § bort. Den paragrafen betecknas numera 19 kap. 24 §. Någon ny hänvisning är emellertid inte nödvändig här, eftersom minimibeloppen numera är en förfaranderegul. Att sådana belopp fortfarande har betydelse vid återbetalning framgår av 19 kap. 30 § som hänvisar till 19 kap. 24 §. Se vidare avsnitt 8.7.

11 f §

Genom paragrafen införs en återbetalningsgrund för ingående skatt för en näringsidkare som likställs med en utländsk företagare enligt 1 kap. 2 § tredje stycket.

Se vidare avsnitt 8.6.

13 §

Inskränkningarna i rätten till återbetalning enligt 10 kap. 1–3, 4 a, 9 och 11–13 §§ samlas i paragrafen. Den förtydligas också när det gäller överensstämelsen mellan avdrags- och återbetalningsrätten enligt mervärdesskattelagen. Någon materiell förändring är inte avsedd. Endast sådan skatt som skulle ha varit möjlig att dra av kan återbetalas. Detta betyder bl.a. att avdragsförbuden i 8 kap. 9, 15 eller 16 § och reglerna om så kallad blandad verksamhet i 8 kap. 13 § måste beaktas när rättens omfattning avgörs.

När det gäller utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och omfattas av 19 kap. 1 §, inskränks avdragsrättens omfattning även av begränsningar i avdragsrätten i etableringslandet, se 13 a §.

Se vidare avsnitt 8.7.

13 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 6 andra stycket i direktiv 2008/9/EG. Paragrafen gäller utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och som ska använda det elektroniska återbetalningsförfarandet i 19 kap. 1 §. Paragrafen inskränker rätten till återbetalning av ingående skatt i Sverige med hänsyn till tillämpningen av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet i det land där företagaren är etablerad, om denne bedriver så kallad blandad verksamhet där. För dessa företagare inskränks rätten till återbetalning således såväl i enlighet med det svenska regelverket (13 §) som av reglerna om blandad verksamhet i etableringslandet. Enligt 19 kap. 2 § första stycket 5 c ska den avdragsgilla andelen vid blandad verksamhet anges i en ansökan om återbetalning.

Se vidare avsnitt 8.8.

13 b §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 171.3 i mervärdesskattedirektivet och artikel 4 i direktiv 2008/9/EG. I paragrafen klargörs att utländska företagens rätt till återbetalning enligt mervärdesskattelagen inte omfattar felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Se vidare avsnitt 8.9.

11 kap.

2 §

Ändringen i paragrafen är en följd av att bestämmelsen om omsättningsland för persontransporttjänster flyttas till den nya 5 kap. 9 §.

13 kap.

8 c §

Paragrafen är ny. Den anger när redovisningsskyldigheten inträder vid omsättning av sådana tjänster som ska redovisas i den periodiska sammanställningen. Omsättningen ska tas upp för den redovisningsperiod under vilken tillhandahållandet av tjänsterna äger rum eller förskotts betalning mottas. Vad gäller omsättning av sådana tjänster som avses i 1 kap. 5 a § inträder redovisningsskyldigheten vid utgången av varje kalenderår. Bestämmelsen har betydelse för den rapporteringsskyldighet som finns

för dessa typer av omsättningar. Kravet på att gemenskapsinterna transaktioner ska deklarerats för samma beskattningsperioder av både leverantören och förvärvaren eller köparen är ett led i kampen mot skatteundandraganden på mervärdesskatteområdet.

Se vidare avsnitt 7.11.

19 kap.

1 §

Paragrafen är ny och motsvarar artiklarna 3 b ii och 7 i direktiv 2008/9/EG. Paragrafen reglerar vilka som ska använda det elektroniska återbetalningsförfarandet. Den reglerar också hur ansökan ska gå till. Enligt *första stycket* är användningen begränsad till utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land. En ytterligare förutsättning är att företagaren inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden. Återbetalningsperioden definieras i 6 §. Ansökan ska göras hos Skatteverket. Företagaren ska dock inkomma med ansökan på elektronisk väg till en behörig myndighet i landet där han är etablerad. Senaste ansökningstidpunkt framgår av 8 § första stycket. Vad som krävs för att en ansökan ska vara fullständig följer av 2, 4 och 5 §§. Vissa minimibelopp gäller också för en ansökan (7 §). En ofullständig ansökan anses inte ha kommit in till myndigheten i fråga (8 § andra stycket). Den behöriga myndigheten utför viss kontroll enligt det landets motsvarighet till 33 § innan ansökan skickas vidare till Skatteverket eller avvisas.

Andra stycket anger att företagaren, trots att det elektroniska förfarandet som huvudregel inte är tillämpligt om företagaren har omsättningar inom landet under återbetalningsperioden, får göra i stycket närmare angivna omsättningar i Sverige och ändå omfattas av det.

Tredje stycket anger att utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land ska använda återbetalningsförfarandet i 34–36 §§ för sådan återbetalning som avses i första stycket om de är registrerade till mervärdesskatt i Sverige.

Se vidare avsnitt 8.10.1 och 8.10.2.

2 §

Paragrafen är ny och motsvarar delvis artiklarna 8 och 9.1 i direktiv 2008/9/EG. Övriga delar av artiklarna genomförs i svensk rätt i mervärdesskatteförordningen (1994:223). *Första stycket första till femte punkterna* motsvarar artikel 8.1 c–e och 8.2 e–h. *Andra stycket* utgör grunden för verkställighetsföreskrifter motsvarande artikel 9.1. *Tredje stycket* utgör en erinran om att ytterligare föreskrifter finns när det gäller sökandens uppgiftsskyldighet. I stycket erinras också om att det finns verkställighetsföreskrifter angående vilket språk sökanden ska använda vid uppgiftslämnandet, vilket har sin grund i artikel 12 i direktiv 2008/9/EG.

Se vidare avsnitt 8.10.3.

3 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 14 i direktiv 2008/9/EG. Se vidare avsnitt 8.10.5.

4 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 9.2 i direktiv 2008/9/EG. Se vidare avsnitt 8.10.4.

5 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 11 i direktiv 2008/9/EG. Se vidare avsnitt 8.10.4.

6 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 16 i direktiv 2008/9/EG. Se vidare avsnitt 8.10.6.

7 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 17 i direktiv 2008/9/EG. Paragrafen anger i *första* och *andra styckena* de minsta belopp som en ansökan om återbetalning får avse. Regleringen i styckena korresponderar med de olika perioder som är tillåtna enligt 6 §.

Se vidare avsnitt 8.10.7.

8 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 15.1 i direktiv 2008/9/EG. *Första stycket* anger när sökanden senast ska ha lämnat in en ansökan om återbetalning. Även om ansökan lämnas till den behöriga myndigheten i det EG-land där sökanden är etablerad, är det Skatteverket som avgör om den kommit in för sent.

Andra stycket anger att en ansökan ska anses ha kommit in till den behöriga myndigheten endast om den innehåller alla uppgifter som krävs enligt mervärdesskattelagen. Frågan om att komplettera en ofullständig ansökan uppkommer således inte. Vilka uppgifter som ska uppges följer av 2, 4 och 5 §§.

Se vidare avsnitt 8.10.8.

9 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 19.1 i direktiv 2008/9/EG. Angående den underrättelseskyldighet som föreskrivs i paragrafen för Skatteverket, se vidare avsnitt 8.10.9.

10 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 20.1 första och andra styckena i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar Skatteverkets rätt att begära uppgifter. *Första stycket* utgör grunden för denna rätt. I det stycket anges också av vem uppgifterna får begäras och att detta ska ske på elektronisk väg.

Andra stycket begränsar användningen av de elektroniska medlen när det gäller andra än sökanden och den behöriga myndigheten i EG-landet där sökanden är etablerad. I det fallet förutsätter användningen att Skatteverket vet att mottagaren av begäran har tillgång till sådana medel.

Paragrafens *tredje stycke* anger att Skatteverket får begära ytterligare uppgifter upprepade gånger, vilket betecknas kompletterande ytterligare uppgifter. Denna regleringsteknik har sin grund i direktiv 2008/9/EG och skiljer sig från vedertagen svensk lagstiftningsteknik. I en rätt för Skatteverket att få begära ytterligare uppgifter ligger att så får ske fler gånger

än en. Terminologin med ytterligare uppgifter och kompletterande ytterligare uppgifter har emellertid enligt direktivet betydelse för olika tidsfrister och därmed även i svensk rätt, se t.ex. 14 §.

Se vidare avsnitt 8.10.10.

11 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 20.1 tredje stycket i direktiv 2008/9/EG. Bestämmelsen är ett komplement till Skatteverkets rätt att begära uppgifter enligt 10 §. I den nu aktuella paragrafen ges verket en rätt att begära original eller kopior av fakturor eller importdokument. En begäran enligt paragrafen sker på de villkor som anges i 10 §. Begreppet ”rimliga tvivel” säkerställer att obefogade förfrågningar inte görs.

Se vidare avsnitt 8.10.10.

12 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 20.2 i direktiv 2008/9/EG. Bestämmelsen reglerar när uppgifter som Skatteverket har begärt under utredningen av en ansökan om återbetalning senast ska komma in till verket. Bestämmelsen gäller uppgifter från sökanden, en myndighet i ett annat EG-land som hanterar återbetalningsansökningar eller någon annan. Om svar inkommer eller inte har betydelse för vid vilken tidpunkt Skatteverket senast ska fatta beslut i fråga om en ansökan, se 14 §.

Se vidare avsnitt 8.10.10.

13 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 19.2 i direktiv 2008/9/EG. Bestämmelsen anger huvudregeln för vid vilken tidpunkt Skatteverket senast ska meddela sökanden sitt beslut i fråga om en ansökan om återbetalning. Regleringen avser det fall när verket inte har vidtagit några utredningsåtgärder i anledning av ansökan. De sistnämnda fallen regleras i 14 §.

Se vidare avsnitt 8.10.11.

14 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 21 i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar senaste tidpunkt för Skatteverket att meddela sökanden sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning efter det att verket har begärt ytterligare uppgifter. *Första stycket första punkten* reglerar denna tidpunkt när en begäran om ytterligare uppgifter har besvarats. *Första stycket andra punkten* föreskriver tidpunkten för det fall begäran inte besvarats.

Andra stycket stadgar Skatteverkets minimifrist för handläggningen av ett återbetalningsärende efter verket begärt ytterligare uppgifter från sökanden. Verket har alltså alltid minst sex månader till förfogande för handläggningen i detta fall. Detta gäller oberoende av när en begäran om uppgifter besvaras.

I *tredje stycket* regleras den senaste beslutstidpunkten avseende en återbetalningsansökan i det fall Skatteverket begärt ytterligare uppgifter fler gånger än en.

Se vidare avsnitt 8.10.12.

15 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 13 i direktiv 2008/9/EG. I *första stycket* anges att sökanden i visst fall är skyldig att korrigera ett belopp som sökts eller redan återbetalats. *Andra stycket* anger när korrigeringen senast ska göras. *Andra stycket första punkten* fastställer huvudsättet för hur korrigeringen ska göras, dvs. i en ansökan om återbetalning. *Andra stycket andra punkten* innehåller en reservregel för det fall sökanden inte lämnar någon återbetalningsansökan. I ett sådant fall ska i stället en särskild anmälan lämnas.

Se vidare avsnitt 8.10.14.

16 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 25 i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar vilka beslut Skatteverket ska fatta när sökanden har korrigerat ett sökt eller återbetalat belopp enligt 15 §. *Första stycket första och andra punkterna* reglerar de beslut Skatteverket ska fatta efter sökandens korrigerings i en ansökan om återbetalning respektive en särskild anmälan. *Andra stycket* avser verkställighet av ett återbetalningsbeslut efter ansökan i form av en särskild anmälan. Verkställighetsbestämmelser för denna beslutstyp finns i 20 kap. 5 §.

Se vidare avsnitt 8.10.15.

17 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 24.1 i direktiv 2008/9/EG. Av *första stycket första meningen* framgår att Skatteverket ska formalisera återkravet i ett beslut. Verkställighet av beslutet regleras i 20 kap. 5 §. I *första stycket andra meningen* föreskrivs tidpunkten för när det belopp som återkrävs senast ska vara betalat. *Andra stycket* innehåller en bestämmelse som medger att ett felaktigt utbetalt belopp och skattetillägg får räknas av mot andra belopp som sökanden beviljats få återbetalda. *Tredje stycket* föreskriver att återbetalnings- och avräkningsbeslut får verkställas omedelbart. Det är en praktisk fråga för Skatteverket och Kronofogdemyndigheten att samordna dessa två förfaranden.

Motsvarande bestämmelser avseende utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land finns i 28 §.

Se vidare avsnitt 8.10.16.

18 §

Paragrafen är ny och anger den senaste tidpunkt åtgärder får vidtas för att återkräva ett felaktigt återbetalat belopp.

Se vidare avsnitt 8.10.16

19 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 22 i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar dels vid vilken tidpunkt en utbetalning senast ska ske och till vem beloppet ska betalas (*första stycket*), dels var utbetalningen ska ske (*andra stycket*).

Se vidare avsnitt 8.10.17.

20 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 26 i direktiv 2008/9/EG. Den reglerar sökandens rätt till ränta och när denna rätt bortfaller. I *första stycket* anges att ränta ska utgå om utbetalningen sker efter senaste tidpunkt som föreskrivs i 19 § första stycket. Enligt *andra stycket* upphör rätten till ränta om sökanden inte besvarat en begäran om ytterligare uppgifter från Skatteverket eller inkommit med sitt svar för sent.

Se vidare avsnitt 8.10.18.

21 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 27.1 och artikel 27.2 första stycket i direktiv 2008/9/EG. *Första stycket* anger den tidpunkt från vilken ränta ska utgå om en utbetalning av ingående skatt görs för sent. *Andra stycket* anger vilken räntesats räntan ska beräknas efter.

Se vidare avsnitt 8.10.18.

22 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 1 §. I *första och andra styckena* införs lokutionen ”en utländsk företagare som inte är etablerad i något EG-land” för att begränsa bestämmelsernas tillämpningsområde till sådana företagare. Bestämmelsen är enbart tillämplig när en sådan företagare ansöker om återbetalning med stöd av 10 kap. 1–3 §§. Om ansökan grundas på dessa i kombination med andra grunder ska ansökan i stället göras enligt 34 §. Mot bakgrund av att 19 kap. har en ny struktur ändras hänvisningen i andra stycket till att avse 34–36 §§.

Se vidare avsnitt 8.11.1 och 8.11.2.

23 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 2 §. I *första mening* tas en hänvisning till 22 § in för att tydliggöra paragrafens tillämpningsområde.

Se avsnitt 8.11.3.

24 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 10 kap. 4 §. Den är numera en förfaranderegler, är språkligt ändrad och inkluderar en hänvisning till 22 § för att förtydliga tillämpningsområdet. Den är i sak oförändrad så när som på att minimibeloppen för en ansökan är anpassade för att överensstämja med dem som gäller för utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land (se 7 §).

Se vidare avsnitt 8.11.4.

25 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 3 §. *Första stycket* tillfogas en hänvisning till 22 § för att tydliggöra tillämpningsområdet.

I *andra stycket första punkten* förtydligas bestämmelsen på så sätt att det redan genom lagtexten framgår att den faktura som ska bifogas en ansökan ska bifogas i original. I *andra stycket andra punkten* uppställs numera ett krav på att sökanden ska förebringa ett intyg om att denne är näringsidkare i stället för som tidigare skattskyldig.

Hänvisningen i *tredje stycket* ändras till 22 § mot bakgrund av de omstruktureringar som 19 kap. genomgått.

Vissa rent språkliga justeringar har gjorts i första, andra och *fjärde styckena*.

Femte stycket innehåller numera ett krav på att ansökan ska undertecknas av sökanden eller ett av denne befullmäktigat ombud.

Sjätte stycket är ett bemyndigande att meddela föreskrifter om vilka krav som ställs på det intyg som avses i andra punkten.

Se vidare avsnitt 8.11.5.

26 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 4 §. I bestämmelsen införs en hänvisning till 22 §. Det görs även en språklig ändring.

Se vidare avsnitt 8.11.7.

27 §

Paragrafen är ny. Den har sin grund i artikel 3 i det trettonde direktivet och hämtar sitt konkreta innehåll från artikel 7.4 i det åttonde direktivet.

Bestämmelsen gäller enbart utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land, vilket följer av hänvisningen till 22 §. Tidpunkten för när Skatteverket senast ska ha fattat beslut om en ansökan om återbetalning utgår från när en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket. Vad som krävs i detta avseende framgår av 25 § och den ansökningsblankett som ska användas.

I sammanhanget bör noteras att sättet för att bestämma den senaste tidpunkten för Skatteverkets beslut i aktuellt fall är helt skiljt från vad som gäller enligt 13 och 14 §§. Det bör särskilt uppmärksammas att det enligt denna paragraf inte finns någon krav att sökanden ska ha tillställts beslutet inom sexmånadersperioden. Beslutet ska vara meddelat inom denna frist, medan posttransporten därefter inte beaktas. Det ligger i sakens natur att överlämnandet av beslutet till brevbefordran på sedvanligt vis bör ske utan dröjsmål.

Se även avsnitt 8.11.8.

28 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 7 §. Lydelsen av *första styckets första mening* har anpassats till 17 § och därigenom den formulering som artikel 24.1 i direktiv 2008/9/EG har. Paragrafens tillämpningsområde begränsas genom att en hänvisning till 22 § tas in. I *första stycket andra meningen* föreskrivs tidpunkten för när det belopp som återkrävs senast ska vara betalat.

Andra stycket innehåller inte längre en bestämmelse om att ett felaktigt återbetalat belopp får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft.

Verkställighetsbestämmelserna är i stället samlade i *tredje stycket*. Bestämmelsen där föreskriver dels att ett beslut om betalningsskyldighet får verkställas även om det inte vunnit laga kraft. Det ska följaktligen överlämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning enligt 20 kap. 5 §. Bestämmelsen anger också att ett sådant beslut är omedelbart verkställbart när det gäller att avräkna det belopp det avser mot vad sökanden har beviljats genom en annan återbetalningsansökan. Det är en praktisk

fråga för Skatteverket och Kronofogdemyndigheten att kunna samordna dessa två förfaranden.

Se vidare avsnitt 8.11.2.

29 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 8 §. Den kompletteras dock med en hänvisning till 28 § för att avgränsa tillämpningsområdet.

Se vidare avsnitt 8.11.2.

30 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 10 §. I *första stycket* görs endast en språklig ändring. I *andra stycket* justeras paragrafhänvisningarna för att beakta de omdispositioner som förslaget medfört i 5 kap. I andra stycket införs också en ny hänvisning till 24 §, vilken ersätter den hänvisning som tidigare fanns 10 kap. 4 a § andra stycket till 10 kap 4 §.

Se vidare avsnitt 8.12.

31 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 7 i direktiv 2008/9/EG. I *första stycket* anges hur en i Sverige etablerad företagare ska förfara för att få återbetalning i ett annat EG-land där denne inte är etablerad.

I *andra stycket* anges att det ska ske via den portal Skatteverket inrättat härför.

Se vidare avsnitt 8.13.2.

32 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 15 i direktiv 2008/9/EG. *Första stycket* reglerar när en återbetalningsansökan som en i Sverige etablerad företagare riktar till ett annat EG-land senast ska ha kommit in till Skatteverket. Det bör dock understrykas att det är den behöriga myndigheten i detta andra EG-land som avgör om ansökan kommit in för sent. Skatteverket ska alltså även vidarebefordra för sent inkomna ansökningar till myndigheten i fråga. I vilka fall Skatteverket inte ska vidarebefordra en ansökan framgår av 33 §.

Av *andra stycket* framgår vilka uppgifter sökanden måste ha lämnat för att en ansökan ska anses ha kommit in. Vilka uppgifter som ska lämnas avgörs av det andra EG-landet enligt vad som närmare anges i stycket. I praktiken är de landsspecifika uppgifterna en fråga som hanteras av det elektroniska systemet.

I *tredje stycket* anges Skatteverkets skyldighet att bekräfta en inkommen ansökan.

Se vidare avsnitt 8.13.3.

33 §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 18 i direktiv 2008/9/EG. *Första stycket* reglerar när Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ingiven ansökan. Ett sådant beslut ska fattas om verkets kontroll visar att sökanden inte är skattskyldig i egenskap av säljare för omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkes-

mässig verksamhet eller har rätt till återbetalning för vissa omsättningar inom landet.

Andra stycket föreskriver en skyldighet för Skatteverket att underrätta sökanden om ett beslut enligt första stycket. Underrättelsen ska ske på elektronisk väg.

Se vidare avsnitt 8.13.4.

34 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 11 §. Paragrafen reglerar på samma vis som förut förfarandet för icke skattskyldigas ansökningar om återbetalning enligt 10 kap. 9 och 11-13 §§. I förhållande till tidigare är dess tillämpningsområde dock inskränkt när det gäller återbetalningsansökningar från utländska företagare. Enbart dessa senare förändringar kommenteras här, om inte annat framgår.

I *första stycket* undantas återbetalningsansökningar från utländska företagare som använder det elektroniska förfarandet, dvs. som ansöker enligt 1 §, och grundar återbetalningsrätten på 10 kap. 11 och 12 §§. Utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och ansöker om återbetalning enligt 11 §, för en där uppräknad omsättning som inte anges i 1 §, ska använda förfarandet som föreskrivs i denna paragraf. Detsamma gäller utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land och som grundar sin återbetalningsrätt på 10 kap. 11 och 12 §§. För att tydliggöra vilket förfarande som ska användas av dessa, och övriga som omfattas av paragrafen, införs en hänvisning till 35 och 36 §§ i stycket.

Andra stycket föreskriver att utländska företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 1-3 §§ och är eller ska vara registrerade till mervärdesskatt enligt 3 kap. 1 § 2, 4, 5 eller 5 a skattebetalningslagen (1997:483) ska använda det förfarande som följer av första stycket. Stycket gäller t.ex. utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land ska redovisa mervärdesskatt i Sverige med anledning av en omsättning inom landet samtidigt som de vill få återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands. Stycket gäller även återbetalningsansökningar från utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land, men som på grund av att de har omsättningar i Sverige som inte omfattas av undantaget i 1 § andra stycket saknar rätt att använda det elektroniska förfarandet.

Tredje stycket är nytt och föreskriver genom en hänvisning till 24 § sådana minimibelopp som tidigare angavs i 10 kap. 4 §. Minimibeloppen avser även ansökningar från sådana företagare som anges i andra stycket eftersom dessa ansöker enligt första stycket.

Se vidare avsnitt 8.14.2.

35 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 12 §. Vissa mindre förändringar har gjorts i den. En ny hänvisning till 34 § tydliggör dess tillämpningsområde. Vidare har hänvisningen att återbetalningen sker enligt 10 kap. 9-13 §§ tagits bort. Detta eftersom paragrafen även omfattar återbetalning enligt 10 kap. 1 § till utländska företagare som är registrerade till mervärdesskatt, se 34 §. Även hänvisningen till 21 kap. utgår, eftersom mervärdesskattelagen inte längre innehåller något sådant kapi-

tel. Slutligen är den tidigare hänvisningen till 13 § ändrad till den paragrafens nya beteckning, dvs. 36 §.

Se vidare avsnitt 8.14.1.

36 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 13 §. Den justeras på så sätt att en hänvisning till 34 § läggs till för att tydligt avgränsa dess tillämpningsområde.

Se vidare avsnitt 8.14.1.

37 §

Paragrafen är endast omnumrerad och betecknades tidigare 14 §.

Se vidare avsnitt 8.14.1.

38 §

Paragrafen är endast omnumrerad och betecknades tidigare 15 §.

Se vidare avsnitt 8.14.1.

20 kap.

1 §

Genom en justering i *första stycket* görs överklaganderegler i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483) tillämpliga för de utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och använder det elektroniska återbetalningsförfarandet. Ändringen företas mot bakgrund av artikel 23.2 i direktiv 2008/9/EG. För dessa företagare gäller således nya regler om överklagandetid och forum, se vidare avsnitt 8.15.

I *andra stycket* görs vissa följdändringar. Hänvisningen till 10 kap. 4 § tas bort, eftersom den regeln numera är en förfaranderegler och betecknas 19 kap. 24 §. Vidare hänvisas till 19 kap. 28 §, vilket är den beteckning 19 kap. 7 § nu ges.

En rent språklig ändring görs i *femte stycket*.

2 §

Paragrafen är ny och följer av artikel 23.2 i direktiv 2008/9/EG. I *första stycket* föreskrivs att två slags beslut ska omprövas enligt 21 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). För det första beslut om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare som är etablerade i ett annat EG-land och använder det elektroniska återbetalningsförfarandet. För det andra beslut att inte skicka en återbetalningsansökan som en i Sverige etablerad näringsidkare riktat till ett annat EG-land vidare till den behöriga myndigheten i det landet.

I *andra stycket* undantas omprövningsbeslut i form av återkrav enligt 19 kap. 17 och 18 §§ från första styckets tillämpningsområde.

Se vidare avsnitt 8.15.

3 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 19 kap. 5 §. Dess tillämpningsområde är numera inskränkt till att omfatta utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land och som inte heller ansöker om återbetalning i en skatte- eller självdeklaration.

Se vidare avsnitt 8.15.

4 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 19 kap. 6 §. I *första stycket* införs en hänvisning till 3 § för att klargöra att enbart omprövningar enligt sistnämnda lagrum omfattas av paragrafens regel om res judicata och dess olika formkrav.

Tidsfristen för en begäran om omprövning i *andra stycket* förlängs från ett till två år. Vissa språkliga ändringar företas i samma stycke.

Jfr avsnitt 8.11.2.

5 §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges vilka belopp som Skatteverket utan dröjsmål ska överlämna för indrivning. När det gäller innebörden av begreppet ”utan dröjsmål” bör vad som gäller för andra skattefordringar gälla även i detta sammanhang. Det betyder att indrivning ska begäras senast två månader efter det att fordringen skulle ha betalats, se 4 § fjärde stycket indrivningsförfordningen (1993:1229).

Andra stycket innehåller ett bemyndigande för regeringen att undanta ringa belopp från Skatteverkets skyldighet att begära indrivning.

I *tredje stycket* finns en erinran om var bestämmelserna om indrivning återfinns.

Det *fjärde stycket* anger att vid indrivning av en fordran på återbetalning får verkställighet ske enligt utsökningsbalken, dvs. att Skatteverkets beslut får verkställas utan föregående dom.

Se vidare avsnitt 8.16.

6 §

Paragrafen är ny. Genom bestämmelsen tydliggörs att skattetillägg kan påföras enligt vad som föreskrivs i 15 kap. SBL om en oriktig uppgift lämnats till ledning för ett beslut om återbetalning enligt 10 kap. ML.

Se vidare avsnitt 8.17.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Första punkten reglerar ikraftträdandetidpunkten.

Andra punkten första meningen motsvarar artikel 28.1 i direktiv 2008/9/EG. Jfr punkten två i övergångsbestämmelserna till lagförslag 2.4. *Andra meningen* i andra punkten innehåller en bestämmelse om att äldre bestämmelser gäller för andra återbetalningsansökningar än de som regleras i punktens första mening.

Tredje punkten reglerar allt som inte uttryckligen föreskrivs i andra punkten i fråga om vilka bestämmelser som gäller för tid före ikraftträdandetidpunkten.

Se vidare avsnitt 10.

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

Detta andra av tre lagförslag avseende mervärdesskattelagen omfattar ändringar som föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

5 kap.

11 §

I *första stycket första meningen* införs en begränsning av vem bestämmelsen gäller utan att förändra vilka tjänster paragrafen avser. Ändringen innebär att paragrafen enbart avser tjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare. Ändringen motsvarar artikel 54.1 i mervärdesskattedirektivet i lydelsen enligt artikel 3 i direktiv 2008/8/EG.

Se vidare avsnitt 6.10.

11 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 53 i mervärdesskattedirektivet i lydelsen enligt artikel 3 i direktiv 2008/8/EG. *Första stycket* bestämmer paragrafens tillämpningsområde. Den avser enbart omsättningar av tjänster till någon som är näringsidkare. Paragrafen avser tillträdet, och tjänster i anknytning till detta, till vissa slags evenemang som anges i *andra stycket*. Inget annat än dessa tjänster omfattas av regeln. Ett evenemang är något som sker på en specifik plats och är begränsat i tiden, t.ex. en mässa, en idrottstävling eller en teaterföreställning. Tillträdet kan exemplifieras med entrébiljetten till en mässa. Exempel på tjänster i anslutning till tillträdet är garderobs- eller toalettagifter på en mässa eller teater. För andra tjänster än tillträdet och tjänster i anknytning till detta gäller huvudregeln i 5 kap. 5 §.

Se vidare avsnitt 6.10.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Första punkten reglerar ikraftträdandetidpunkten.

Andra punkten föreskriver vilka regler som gäller för tid före lagens ikraftträdande.

Se vidare avsnitt 10.

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

Detta tredje av tre lagförslag avseende mervärdesskattelagen omfattar ändringar som föreslås träda i kraft den 1 januari 2013.

5 kap.

15 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 56.2 första stycket mervärdesskattedirektivet (enligt artikel 4 i direktiv 2008/8/EG). Den reglerar all annan uthyrning av transportmedel än den korttidsuthyrning som regleras i 15 §, dvs. långtidsuthyrning av transportmedel. *Första stycket* stadgar

att den enbart gäller uthyrning till andra än näringsidkare, dvs. normalt sett privatpersoner. Till skillnad från 5 kap. 15 § som reglerar korttidsuthyrning är det inte avgörande om transportmedlet ställs till kundens faktiska förfogande i Sverige. För att bestämmelsen ska tillämpas krävs i stället enligt första stycket att förvärvaren av uthyrningstjänsten är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas här i landet.

Andra stycket inskränker första styckets tillämpningsområde. Det utgör en spegelbild av regleringen i 15 b § och gör att bestämmelserna i första stycket inte omfattar långtidsuthyrningar av fritidsbåtar som ska beskattas i andra EG-länder. T.ex. ska en svensk privatpersons långtidshyra av en fritidsbåt inte beskattas i Sverige om båten levereras till honom i Tyskland från en näringsidkares fasta etableringsställe där.

Långtidsuthyrning av transportmedel till en näringsidkare regleras inte särskilt. Sådan uthyrning omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 §, dvs. är omsatt i Sverige om kunden är etablerad här.

Se vidare avsnitt 6.11.2.

15 b §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 56.2 andra stycket mervärdesskattedirektivet (enligt artikel 4 i direktiv 2008/8/EG). Den avser på samma vis som 15 a § långtidsuthyrning. *Första punkten* anger paragrafens tillämpningsområde till andra än näringsidkare. *Andra punkten* anger uthyrningens föremål till fritidsbåtar och var den ska levereras till hyres tagaren. Med en fritidsbåt avses en sådan båt som inte används i en yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske. I *tredje punkten* regleras uthyrarens etablering. Det är således utan betydelse för bedömningen av beskattningsland i dessa fall var kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.

Se vidare avsnitt 6.11.3.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Första punkten reglerar ikraftträdandetidpunkten den 1 januari 2010.

Andra punkten föreskriver vilka regler som gäller för tid före lagens ikraftträdande.

Se vidare avsnitt 10.

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

Detta första av två lagförslag avseende skattebetalningslagen omfattar ändringar som föreslås träda i kraft den 1 januari 2010.

3 kap.

1 §

Vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder ska använda det elektroniska förfarandet som följer av 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Dessa företagare kan ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 och 12 §§ ML. För att en sådan

företagare inte ska behöva registrera sig till mervärdesskatt, och därigenom omfattas av deklarationsförfarandet i 19 kap. 34 § ML, undantas de från registreringsskyldigheten i *fjärde punkten*.

En *ny punkt 5 a* införs i paragrafen. Syftet med den nya punkten är att ge en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land tillgång till återbetalningsförfarandet i 19 kap. 34 § ML i en sådan situation som beskrivs i avsnitt 7.18. Den registreringskyldighet som införs ska förstås mot bakgrund av hur det förfarande som regleras i 19 kap. 34 § ML är konstruerat.

Även en *ny punkt 5 b* tas in i paragrafen. Punkten motsvarar artikel 214 e i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket ska därmed registrera näringsidkare som är etablerade i Sverige som säljer tjänster som är omsatta i ett annat EG-land enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet och för vilka köparen är betalningsskyldig i det EG-landet enligt artikel 196 i samma direktiv.

Se vidare avsnitten 6.9 och 8.18.

10 kap.

33 §

I *första stycket* införs en *ny andra punkt*. Punkten motsvarar artikel 262 c i mervärdesskattedirektivet. Regleringen riktar sig till den som säljer tjänster till en köpare i ett annat EG-land som är skattskyldig enligt det landets motsvarighet till artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. Punktens tillämplighet förutsätter också att omsättningen av tjänsten är skattepliktig i det andra EG-landet. För att avgöra om det föreligger skyldighet att ta upp en tjänst i den periodiska sammanställningen måste säljaren alltså ha kännedom om reglerna i köparens land.

I *andra stycket* görs vissa språkliga ändringar.

Se vidare avsnitt 6.9.

34 §

Paragrafens *andra stycke* innehåller två bemyndiganden. *Andra stycket första punkten* genomför artikel 263.2 i mervärdesskattedirektivet. Denna punkt ger den som är skyldig att lämna en periodisk sammanställning rätt att göra det genom elektronisk filöverföring i enlighet med närmare föreskrifter. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer avgör dock på vilket *sätt* detta får ske.

Andra punkten i andra stycket motsvarar det tidigare andra stycket i paragrafen omformat till ett uttryckligt bemyndigande. För att en periodisk sammanställning ska få lämnas med hjälp av annan automatisk databehandling än elektronisk filöverföring krävs att det ska finnas föreskrifter meddelade om detta. I detta fall saknas alltså en fristående rätt för den som ska lämna sammanställningen att göra det genom annan automatisk databehandling. Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer förfogar genom föreskrifter om så ska få ske och hur.

Tredje stycket är nytt och innehåller en erinran om vem som meddelar de föreskrifter som anges i andra stycket första och andra punkterna.

Se vidare avsnitt 7.9.

35 §

Paragrafens *första stycket första punkten* anger huvudregeln för när en periodisk sammanställning avseende uppgifter om varutransaktioner ska lämnas. Punkten motsvarar artikel 263.1 i mervärdesskattedirektivet.

I *första stycket andra punkten* anges huvudregeln för rapporteringen av uppgifter om tjänster. Denna punkt motsvarar artikel 263.1 c första stycket i mervärdesskattedirektivet.

Andra stycket föreskriver att den som ska lämna uppgifter om både varor och tjänster ska göra det på det sätt som föreskrivs i första stycket första punkten. Punkten motsvarar artikel 263.1 c andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

Se vidare avsnitten 7.2 och 7.5.

35 a §

Paragrafen är ny och reglerar ett undantag från huvudregeln i 35 § första stycket första punkten. Den motsvarar artikel 263.1 a första stycket i mervärdesskattedirektivet. Paragrafen reglerar förutsättningarna för att uppgifter om varutransaktioner ska få rapporteras kvartalsvis i en periodisk sammanställning. Kvartalsrapporteringen får i detta fall endast ske efter Skatteverkets beslut. I *första punkten* anges att ett sådant beslut förutsätter en begäran från den som ska lämna sammanställningen. Vidare föreskriver *andra punkten* att ett beslut även kräver att värdet av varutransaktionerna inte överstiger 1 000 000 kronor för det kalenderkvartal under vilket ansökan om kvartalsrapportering görs eller för något av de fyra närmast föregående kalenderkvartalen. Tröskelvärdet har sin grund i artikel 263.1 b i mervärdesskattedirektivet. Regeln i andra punkten förhindrar också att rapporteringsperioden ändras alltför ofta.

Se vidare avsnitt 7.4.

35 b §

Paragrafen är ny. Den reglerar två olika fall när kvartalsrapportering i periodisk sammanställning ska ersättas med månadsrapportering. Ett sådant periodbyte ska beslut av Skatteverket. *Första punkten* ger den som ska lämna en sammanställning rätt att byta periodicitet efter egen begäran. *Andra punkten* ger Skatteverket rätt att när det föreligger särskilda skäl, dvs. kontrollskäl, tvinga den som ska lämna sammanställningen att göra det månadsvis.

Se vidare avsnitt 7.6.

35 c §

Paragrafen är ny och reglerar när ett byte mellan rapporteringsperioder av olika längd får effekt. *Första stycket* föreskriver när ett byte till kvartalsrapportering börjar gälla, dvs. vid ingången av det kalenderkvartal som följer närmast efter den kalendermånad då beslutet fattades. Ett exempel: Om ett företag, som hittills lämnat periodisk sammanställning för varje kalendermånad, den 20 januari erhåller ett beslut att sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal, börjar kvartalsrapporteringen gälla från och med den 1 april. Fram till denna tidpunkt ska en sammanställning lämnas månadsvis, dvs. för kalendermånaderna januari, februari och mars.

Andra stycket styr tidpunkten för giltigheten av ett byte från kvartalsrapportering till månadsrapportering. Både när Skatteverkets beslut för-
anletts av en begäran från den som ska lämna sammanställningen eller av
Skatteverkets kontrollbehov gäller bytet omedelbart.

Se vidare avsnitt 7.7.

35 d §

I paragrafen, som är ny, anges vid vilken tidpunkt och under vilka villkor ett beslut om kvartalsrapportering upphör att gälla. Så sker när tröskelvärdet om 1 000 000 kronor som föreskrivs i 35 a § andra stycket överskrids. Det krävs alltså inte något beslut från Skatteverket för att det ursprungliga beslutet om kvartalsredovisning ska upphöra att gälla. Vid samma tidpunkt blir huvudregeln om månadsredovisning åter blir tillämplig. Ett exempel: Om ett företag, som hittills rapporterat uppgifter om varutransaktioner kvartalsvis, under mars överskrider tröskelvärdet ska företaget omedelbart övergå till att rapportera månadsvis, dvs. lämna en sammanställning för mars. Vidare följer av 35 e § att företaget även upprätta sammanställningar för kalendermånaderna januari och februari.

Se vidare avsnitt 7.5.

35 e §

I den nya paragrafen regleras på vilket sätt månadsrapporteringen ska ske när ett beslut om kvartalsrapportering har upphört. En skyldighet inträder att upprätta en sammanställning för den eller de månader som förflutit sedan kvartalets början. Om exempelvis övergången från kvartalsrapportering till månadsrapportering sker i månad tre i ett visst kalenderkvartal ska det upprättas en sammanställning även för var och en av de första två kalendermånaderna i det kvartalet.

Se vidare avsnitt 7.8.

36 §

Andra stycket i paragrafen anger när en periodisk sammanställning senast ska lämnas. Andra stycket *första punkten* reglerar denna tidpunkt för olika former av elektroniska sammanställningar. Andra stycket *andra punkten* styr övriga fall, dvs. i praktiken den tidpunkt som gäller för sammanställningar i pappersform.

Tredje stycket anger hur rapporteringen ska gå till efter byte av rapporteringsperiodens längd i de fall det senaste datum som föreskrivs enligt huvudreglerna i andra stycket har passerats. Om exempelvis ett byte från kvartalsrapportering till månadsrapportering sker under mars månad och ska sammanställningar för kalendermånaderna januari, februari och mars lämnas in till Skatteverket senast den 20 april. I denna situation gäller alltså sistnämnda datum för både sammanställningar som lämnas i elektronisk och pappersform.

Se vidare avsnitt 7.10.

10 a kap.

1 §

Ändringen har gjorts till följd av att bestämmelsen i 5 kap. 7 § andra stycket 12 flyttas till den nya 5 kap. 18 § 12.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Första punkten reglerar ikraftträdandetipunkten.

Andra punkten motsvarar artikel 28.1 i direktiv 2008/9/EG i den del reglering som följer av artikeln är intagen i skattebetalningslagen. Jfr punkten två i övergångsbestämmelserna till lagförslag 2.1.

Tredje punkten anger att en begäran om att få lämna periodisk sammanställning för varje kalenderkvartal ska ha inkommit till Skatteverket senast den 15 januari 2010 för att kalenderkvartalsrapportering ska kunna tillämnas från och med den 1 januari 2010. Skatteverket ska därvid granska att tröskelvärdet inte har överskridits under något av de fyra föregående kalenderkvartalen under 2009.

Fjärde punkten föreskriver vilka regler som gäller för tid före lagens ikraftträdande.

Se vidare avsnitt 10.

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

Detta andra av två lagförslag avseende skattebetalningslagen omfattar ändringar som föreslås träda i kraft den 1 januari 2012.

10 kap.

35 a §

I andra punkten ändras tröskelvärdet till 500 000 kronor från de tidigare gällande 1 000 000 kronor.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I första punkten anges att lagen träder ikraft den 1 januari 2012.

Av *andra punkten* framgår att äldre bestämmelser gäller för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

2 kap.

4 §

I första punkten görs en följdändring mot bakgrund av att 5 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) numera betecknas 5 kap. 3 a § ML.

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagen träder ikraft den 1 januari 2010.

12.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg

3 §

I *tredje stycket* görs en följdändring mot bakgrund av att 5 kap. 9 § mer-
värdesskattelagen (1994:200, ML) numera betecknas 5 kap. 3 a § ML.

Ikraftträdandebestämmelsen

Lagen träder ikraft den 1 januari 2010.

Sammanfattning av promemorian Nya mervärdes- skatteregler om omsättningsland för tjänster, återbe- talning till utländska företagare och periodisk sam- manställning

I promemorian lämnas ett antal förslag på mervärdesskatteområdet. Dessa innebär att nya regler införs i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483).

Promemorian innehåller förslag till nya omsättningslandsregler för tjänster. Reglerna bygger på ett nytt EG-direktiv och är en anpassning till att alltfler tjänster tillhandahålls på distans. De innebär även en modernisering och förenkling av regelverket.

Två nya huvudregler för omsättningsland föreslås. Den ena gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare. Huvudregeln är att dessa ska anses omsatta i det land där köparen är etablerad. Skatten ska i dessa fall redovisas och betalas av köparen, så kallad omvänd skattskyldighet. Den andra gäller tillhandahållanden av tjänster mellan näringsidkare och i huvudsak privatpersoner. Dessa ska som huvudregel anses tillhandahållna i det land där näringsidkaren (säljaren) är etablerad.

De föreslagna huvudreglerna är förenade med olika undantag. Omsättningslandet avgörs i dessa fall av andra faktorer. Undantagen avser bl.a. fastighetstjänster, olika typer av transporttjänster, kulturella och liknande tjänster samt korttidsuthyrning av transportmedel.

De föreslagna omsättningslandsreglerna föranleder ändringar i regelverket för kontrollen av EG-handeln. Detta föreslås kompletteras med en skyldighet för den som säljer tjänster till näringsidkare i ett annat EG-land att ta upp försäljningen i den periodiska sammanställningen.

Promemorian innehåller vidare förslag till ett elektroniskt förfarande för återbetalning av mervärdesskatt. I denna del medför de nya reglerna ytterligare effektiviseringar och förenklingar. De innebär dessutom att modern teknik ska användas. Även dessa regler bygger på ett nytt EG-direktiv. De föreslagna reglerna avser förfarandet för dels andra EG-företagares ansökningar om återbetalning hos Skatteverket, dels svenska företagares ansökningar om återbetalning hos andra EG-länders myndigheter. Ansökningar riktade till andra EG-länder ska i fortsättningen lämnas till Skatteverket via en elektronisk kontaktpunkt, i stället för som i dag genom att pappersansökningar postas till respektive land.

Regler föreslås bl.a. avseende vem som ska använda det elektroniska förfarandet, vilka uppgifter som ska lämnas i en ansökan och när den senast ska komma in till Skatteverket. Det föreslås även regler om verkets underrättelseskyldighet, rätt att begära uppgifter och senaste tidpunkt för verkets beslut i fråga om en ansökan om återbetalning. Här till kommer regler om tidpunkterna för utbetalning och när ränta börjar utgå samt överklagande och omprövning av beslut.

I promemorian föreslås också att periodiska sammanställningar ska lämnas för varje kalendermånad. Dessa regler är ett led i bekämpandet av skatteundandragande i samband med gemenskapsinterna transaktioner och bygger på ett nytt EG-direktiv. Systemet innehåller lättnader för mindre företag. Dessa får efter Skatteverkets beslut göra sammanställ-

ningen varje kalenderkvartal i stället för månadsvis. Detta gäller om det sammanlagda värdet av de gränsöverskridande omsättningarna och överföringarna av varor och tjänster är högst 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det aktuella kvartalet eller för något av de fyra föregående kvartalen. Vidare föreslås att en periodisk sammanställning ska få lämnas genom elektronisk filöverföring.

I promemorian föreslås slutligen vissa följdändringar i reglerna om omvänd skattskyldighet i byggsektorn.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2010 och i ett fåtal fall den 1 januari 2011 respektive den 1 januari 2013. De regler som rör det nya elektroniska förfarandet föreslås tillämpas på ansökningar om återbetalning som lämnas in efter den 31 december 2009. Följdändringarna avseende den omvända skattskyldigheten i byggsektorn föreslås tillämpas från och med den 1 juli 2007.

Lagförslaget i promemorian Nya mervärdesskatte- regler om omsättningsland, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

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

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)⁶²

dels att 5 kap. 5–8 §§ samt 19 kap. 9 § ska upphöra att gälla,

dels att de två rubrikerna närmast före 5 kap. 9 § samt rubrikerna närmast före 5 kap. 11 § samt 19 kap. 5, 9, 10 och 11 §§ ska utgå,

dels att nuvarande 5 kap. 4, 9 och 11 §§, 10 kap. 4 § samt 19 kap. 1–8 och 10–15 §§ ska betecknas 5 kap. 8, 3 a och 19 §§, 19 kap. 24 § samt 19 kap. 22, 23, 25 och 26 §§, 20 kap. 3 och 4 §§, 19 kap. 28–30 och 34–38 §§,

dels att nya 5 kap. 8 och 19 §§, 19 kap. 22, 23–26, 28–30 och 34–36 §§ samt 20 kap. 3, 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att 1 kap. 2 och 2 d §§, 2 kap. 7 och 8 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 3 och 30 d §§, 5 kap. 1 §, 8 kap. 9 §, 8 a kap. 11 och 12 §§, 9 kap. 10 §, 9 a kap. 17 §, 9 b kap. 3 och 4 §§, 10 kap. 1, 4 a och 13 §§ samt 11 kap. 2 § och 20 kap. 1 § samt rubriken närmast före 10 kap. 13 § och rubriken till 20 kap. ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas nya paragrafer, 1 kap. 5 a §, 5 kap. 4–7 och 9–18 §§, 10 kap. 11 f, 13 a och 13 b §§, 19 kap. 1–21, 27 och 30–32 §§ och 20 kap. 2–5 §§ samt närmast före 5 kap. 4, 5 och 7 §§, 19 kap. 1, 9, 13, 15, 19, 22, 27, 28, 30, 31 och 34 §§ och 20 kap. 1–2, 5 och 6 §§, nya rubriker av följande lydelse,

dels att det i lagen närmast före den nya 5 kap. 3 a § ska införas en ny rubrik som ska lyda ”Undantag från 2, 2 a, 2 b eller 3 §”.

⁶² Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av

5 kap. 6 § 2002:1004

5 kap. 6 a § 2003:220

5 kap. 6 b § 2003:220

5 kap. 7 § 2004:1155

5 kap. 7 a § 2002:1004

5 kap. 8 § 2001:971.

1 kap.**2 §⁶³**

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 c: 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 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 ska 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 omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i andra stycket, om skattskyldighet inte föreligger enligt första stycket 2 i denna paragraf: den som förvärvar tjänsten, om denne är

– en näringsidkare som i sin verksamhet inte endast tillfälligt tillhandahåller sådana tjänster, eller

– en annan näringsidkare som tillhandahåller en näringsidkare som avses i första strecksatsen sådana tjänster,

4 c. för *annan* omsättning som anges i 1 § första stycket 1 *än som avses i första stycket 2, 3 eller 4 b i denna paragraf*, i 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, i 5 kap. 6 §

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare *eller en juridisk person som inte är näringsidkare men är registrerad till mervärdesskatt*: 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 §§, om den som omsätter varan är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan,

4 c. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 *av vara eller av tjänst med anknytning till fastighet som avses i 5 kap. 8 §, utom fastighetstjänst som avses i*

⁶³ Senaste lydelse 2007:1376.

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 §,

4 b eller 3 kap. 3 § andra och tredje styckena, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är *en näringsidkare eller en juridisk person som inte är näringsidkare men som* 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 ska 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.

Första stycket 4 b gäller

1. sådana tjänster avseende fastighet, byggnad eller anläggning som kan hänföras till

- mark- och grundarbeten,
- bygg- och anläggningsarbeten,
- bygginstallationer,
- slutbehandling av byggnader, eller
- uthyrning av bygg- och anläggningsmaskiner med förare,

2. byggstädning, och

3. uthyrning av arbetskraft för sådana aktiviteter som avses i 1 och 2.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

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.⁶⁴

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

⁶⁴ EGT L 302, 19.10.1992 (Celex 31992R2913).

2 d §⁶⁵

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske företagarens skattskyldighet *skall* därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Om en utländsk företagare begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 c. Den utländske företagarens skattskyldighet *ska* därvid gälla för all sådan omsättning inom landet.

Vid omsättning av en vara eller en tjänst som görs inom landet av en näringsidkare som har ett fast etableringsställe här ska näringsidkaren vid tillämpningen av första stycket likställas med en utländsk företagare, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället.

5 a §

Vid förvärv av tjänster som avses i 1 kap. 2 § första stycket 2 inträder skattskyldigheten den 31 december varje år, om

1. tjänsterna tillhandahålls kontinuerligt under en tidsperiod som överstiger ett år, och

2. tillhandahållandet inte ger upphov till avräkningar eller betalningar under tidsperioden.

Första stycket gäller inte om tillhandahållandet av tjänsterna har upphört.

2 kap.7 §⁶⁶

Med uttag av tjänst förstås även att en skattskyldig i en byggnadsrörelse utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt eller en egen fastighet, om han både tillhandahåller tjänster åt andra (byggentreprenader) och utför tjänster på sådana lägenheter eller fastigheter, och lägenheten eller fastigheten utgör lagertillgång i byggnadsrörelsen enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Detsamma gäller i fråga om tjänster som den skattskyldige utför på en lägenhet eller fastighet som utgör en annan tillgång i byggnadsrörelsen än lagertillgång.

Första stycket gäller

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och

⁶⁵ Senaste lydelse 2006:1031.

⁶⁶ Senaste lydelse 2007:1376.

2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Första stycket gäller inte om tjänsterna hänför sig till en del av lägenheten eller fastigheten, som används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §.

8 §⁶⁷

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Med uttag av tjänst förstås vidare att en fastighetsägare utför sådana tjänster som anges i andra stycket på en egen fastighet som utgör tillgång i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §. Detta gäller dock endast om de nedlagda lönekostnaderna för tjänsterna under beskattningsåret överstiger 300 000 kronor, inräknat skatter och avgifter som grundas på lönekostnaderna.

Första stycket gäller utförande av

1. bygg- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll,
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster, och
3. lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Vad som sägs i första stycket gäller också hyresgäst och bostadsrättshavare som utför sådana tjänster som anges i andra stycket 1 och 2 på en lägenhet som han innehar med hyresrätt eller bostadsrätt, om lägenheten innehas i en yrkesmässig verksamhet som varken medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §.

Om en fastighet ägs eller en hyresrätt eller bostadsrätt innehas av en näringsidkare som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6. a kap. 1 § ska gruppen anses som fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare vid tillämpning av denna paragraf.

⁶⁷ Senaste lydelse 2008:1344.

2 a kap.7 §⁶⁸

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 §,

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 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.

En vara *ska* anses förvärvad enligt 2 § 3, om

En vara *ska* 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 *ska* användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför *ska* användas tillfälligt här i landet,

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst två år, *ska* 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. 3 a § 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 2 d §.

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

3 kap.3 §⁶⁹

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,

⁶⁸ Senaste lydelse 2004:1155.

⁶⁹ Senaste lydelse 2007:1376.

2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,

3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,

4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,

5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,

6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,

7. upplåtelse av förvaringsboxar,

8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,

9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,

10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,

11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och

12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, *11 e* eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun eller ett kommunalförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen eller kommunalförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, *11 e* eller 12 § eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

30 d §

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

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

Från skatteplikt undantas gemenskapsinterna förvärv som görs av utländska företagare om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

5 kap.

1 §

I 2–8 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning *skall* anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 9 och 11 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–8 §§ anses som en omsättning inom landet ändå *skall* anses som en omsättning utomlands.

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

I 2–16 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning *ska* anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

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

Näringsidkare

4 §

Vid tillämpningen av 5–19 §§ ska en

1. näringsidkare, som även bedriver verksamhet som inte innefattar sådan omsättning som anges i 2 kap. eller som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 eller 7 §, anses vara en näringsidkare för alla tjänster som denne förvärvar,
2. juridisk person som är regist-

Huvudregler

5 §

En tjänst som tillhandahålls en näringsidkare som agerar i denna egenskap är omsatt inom landet, om näringsidkaren antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här i landet och tjänsten tillhandahålls detta. Om näringsidkaren varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands.

6 §

En tjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om den som tillhandahåller tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här i landet från vilket tjänsten tillhandahålls. Om den som tillhandahåller tjänsten varken här eller utomlands har ett sådant säte eller fast etableringsställe är tjänsten omsatt inom landet, om denne är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

En tjänst är dock inte omsatt inom landet om den tillhandahålls från ett fast etableringsställe utomlands.

Undantag från huvudreglerna

7 §

En förmedlingstjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom lan-

det, om

1. tjänsten utförs för någon annans räkning i dennes namn, och
2. den omsättning som tjänsten avser görs inom landet enligt denna lag.

4 §

Tjänster som avser en fastighet är omsatta inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

Förmedling av en tjänst som avser en viss fastighet skall anses som en tjänst som avser fastigheten.

8 §

En tjänst med anknytning till en fastighet är omsatt inom landet, om fastigheten är belägen i Sverige.

9 §

En annan transporttjänst än en varutransporttjänst som tillhandahålls en näringsidkare, är omsatt inom landet om transporten i sin helhet äger rum i Sverige, om inte annat följer av 10 §.

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

10 §

En gemenskapsintern varutransporttjänst som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med gemenskapsintern varutransport avses en transport av varor där avgångs- och ankomstorten är belägna i två olika EGLänder.

Med avgångsort avses den ort där transporten av varorna faktiskt inleds, utan hänsyn till det avstånd som tillryggalagts till den plats där varorna befinner sig.

Med ankomstort avses den ort där transporten av varorna faktiskt avslutas.

11 §

Tjänster i samband med en akti-

vitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller aktivitet som är

1. kulturell,
2. konstnärlig,
3. idrottslig,
4. vetenskaplig,
5. pedagogisk,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

12 §

Tjänster med anknytning till transportverksamhet såsom lastning, lossning, godshantering och liknande tjänster är omsatta inom landet, om de fysiskt utförs i Sverige och tillhandahålls någon som inte är näringsidkare. Detsamma gäller tjänster i form av värdering av eller arbeten på en vara som är lös egendom.

13 §

En restaurang- eller cateringtjänst är omsatt inom landet, om den fysiskt utförs i Sverige och inte annat följer av 1 § tredje stycket eller 14 §.

14 §

En restaurang- eller cateringtjänst som fysiskt utförs ombord på tåg under en persontransport inom EG är omsatt inom landet, om avgångsorten är belägen i Sverige.

Med persontransport inom EG avses en persontransport som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avgångsorten och ankomstorten.

Med avgångsort avses den första platsen för påstigning av passagerare inom EG eller efter

ett uppehåll utanför EG.

Med ankomstort avses den sista platsen för avstigning av passagerare inom EG för passagerare som stigit på inom EG eller före ett uppehåll utanför EG.

För en resa tur och retur gäller att återresan ska anses vara en fristående transport.

15 §

En tjänst i form av korttidsuthyrning av transportmedel är omsatt inom landet om transportmedlet faktiskt ställs till förvärvarens förfogande i Sverige.

Med korttidsuthyrning avses att transportmedlet får innehas eller användas under en sammanhängande period om högst

1. 30 dagar, eller
2. 90 dagar, när det gäller fartyg.

16 §

Tjänster som anges i 18 § och som tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvaren är någon som inte är en näringsidkare, är omsatta inom landet om tjänsterna

1. förvärvas här eller i fråga om tjänster som anges i 18 § 12 förvärvas här eller i ett annat land, och förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

2. förvärvas av någon 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 18 § 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

17 §

Tjänster som anges i 18 § och förvärvas i ett land utanför EG av någon som inte är en närings-

idkare i det landet, är omsatta utomlands även om de tillhandahålls härifrån.

18 §

16 och 17 §§ ska tillämpas på följande tjänster:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

2. reklam- och annonserings-tjänster,

3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,

4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,

5. tillhandahållande av information,

6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

7. tillhandahållande av arbetskraft,

8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel eller transporthjälpmedel,

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,

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

11. radio- och televisionssänd-

ningar,

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.

11 §⁷⁰

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–8 §§ anses som omsättning utomlands då det är fråga om:

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

2 a. lastning, lossning eller andra tjänster i godsterminal-, hamn- eller flygplatsverksamhet, om tjänsterna avser varor från eller till ett land utanför EG,

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

19 §

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

2 a. lastning, lossning eller andra tjänster om tjänsterna avser varor från eller till ett land utanför EG, om omsättningen eller importen av varorna omfattas av 3 kap. 30 § första stycket eller 9 c kap. 1 §,

2 b. transport eller annan tjänst inom landet som avser varor som omfattas av 3 kap. 30 § första stycket eller 9 c kap. 1 § i samband med import eller export av varan,

⁷⁰ Senaste lydelse 2002:1004.

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

4. förmedling av varor eller tjänster som görs för någon annans räkning i dennes namn, när omsättningen av dessa anses som en omsättning utanför EG antingen enligt 1 § första stycket eller enligt förevarande paragraf eller 9 §.

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

8 kap.

9 §

Avdrag får inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,
2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomsttaxeringen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 9 § tredje stycket, eller
3. förvärv av varor för försäljning från fartyg i de fall som avses i 5 kap. 3 a § tredje stycket, eller
4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

I 9 a kap. 13 § och 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt.

8 a kap.

11 §

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, *skall* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

När en näringsidkare inträder i en mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap., övertar gruppen dennes rättighet och skyldighet att jämka. När en näringsidkare utträder ur en sådan grupp övertar näringsidkaren gruppens rättighet och skyldighet att jämka ingående skatt hänförlig till näringsidkarens investeringsvaror.

Vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, i samband med att verksamhet överläts eller vid fusion eller liknande förfarande, *ska* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

12 §⁷¹

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § *skall* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren *skall* jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka *skall* överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren *skall* fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlätit den

1. om överlåtaren dragit av ingående skatt och inte tagit upp den i sådan handling som avses i 15 §, eller
2. om överlåtaren inte lämnat uppgift om handling som avses i 16 §.

9 kap.

10 §

Jämkning *skall* ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §. Jämkning *skall* dock inte ske om

1. den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 2, eller
2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 §.

Vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § *ska* förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt denna lag eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §. Vad nu sagts gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren *ska* jämka.

Om förvärvaren övertar rättighet och skyldighet att jämka *ska* överlåtaren inte till följd av överlåtelsen jämka avdrag för ingående skatt. Vad nu sagts gäller dock inte jämkning på grund av ändringar som inträffat under överlåtarens innehavstid.

Överlåtaren *ska* fullgöra skyldighet att jämka som uppstått på grund av att förvärvaren ändrat användningen av fastigheten eller överlätit den

Jämkning *ska* ske när frivillig skattskyldighet upphör enligt 6 §. Jämkning *ska* dock inte ske om

1. den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 2, eller
2. fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten i en annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt denna lag eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, *11 e* eller 12 §.

9 a kap.

17 §

Att en omsättning av en vara i vissa fall anses som en omsättning

Att en omsättning av en vara i vissa fall anses som en omsättning

⁷¹ Senaste lydelse 2003:1134.

utomlands föreskrivs i 5 kap. 9 §. utomlands föreskrivs i 5 kap. Bilaga 2
3 a §.

9 b kap.

3 §

Omsättning av resetjänsten medför inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§.

Omsättning av resetjänsten medför inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som kommer resenären direkt till godo. Sådan ingående skatt ger inte heller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§.

4 §⁷²

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

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

Omsättning av resetjänsten omfattas av 5 kap. 5 eller 6 § om inte annat följer av andra stycket.

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan näringsidkare tillhandahållit resebyrån utanför EG, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 4. Om förvärven avser varor och tjänster som den andre näringsidkaren tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EG, gäller bestämmelserna i 5 kap. 19 § 4 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EG.

10 kap.

1 §⁷³

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

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands,
2. omsättningen, i det fall den görs inom EG, är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i 11 eller 12 § i det land där omsättningen görs, och
3. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet.

⁷² Senaste lydelse 2002:1004.

⁷³ Senaste lydelse 2006:1031.

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

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

4 a §⁷⁴

Den som redovisar mervärdes-skatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige, om inte annat följer av tredje stycket.

Vad som föreskrivs i 3 och 4 §§ gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

Rätten till återbetalning enligt första stycket gäller dock inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som omfattas av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 15 eller 16 §.

Den som redovisar mervärdes-skatt enligt bestämmelserna i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige.

Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

11 f

En näringsidkare som enligt 1 kap. 2 § tredje stycket likställs med en utländsk företagare har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning inom landet för vilken förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4,

⁷⁴ Senaste lydelse 2003:220.

Gemensamma bestämmelser för återbetalning enligt 9–12 §§Gemensamma bestämmelser för återbetalning13 §⁷⁵

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

Rätten till återbetalning enligt 1–3, 4 a, 9 och 11–12 §§ omfattar endast sådan skatt som skulle ha varit avdragsgill enligt denna lag om verksamheten hade medfört skattskyldighet och, i fall som avses i 9 §, omsättning hade förekommit.

13 a §

Om en utländsk företagare som omfattas av 19 kap. 1 § utför både transaktioner som medför och inte medför rätt till avdrag av ingående skatt i EG-landet där denne är etablerad, omfattar rätten till återbetalning enligt 10 kap. 1, 11 eller 12 § enbart sådan skatt som hänför sig till transaktionerna som medför avdragsrätt i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i rådets direktiv 2006/112/EG⁷⁶ av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i etableringslandet.

13 b §

En utländsk företagares rätt till återbetalning enligt detta kapitel gäller inte belopp som betecknats som mervärdesskatt i en faktura eller liknande handling

1. utan att vara sådan skatt enligt denna lag,

2. om beloppet hänför sig till en omsättning av varor som enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 eller 2, andra eller fjärde stycket är undantagen från skatteplikt, eller

3. om beloppet hänför sig till en omsättning utomlands enligt

⁷⁵ Senaste lydelse 2002:1004.

⁷⁶ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

11 kap.**2 §⁷⁷**

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a §. Sådan skyldighet föreligger inte heller för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 5 § första stycket.

Skyldighet att utfärda faktura föreligger inte för omsättningar som avses i 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11 eller 11 a §, 19 § första stycket 1, 20 §, 23 § 2, 3 eller 5 eller 23 a §. Sådan skyldighet föreligger inte heller för personbefordran som anses omsatt utomlands enligt 5 kap. 9 § första stycket.

19 kap.**Återbetalning till utländska företagare****Återbetalning till vissa utländska företagare som är etablerade i andra EG-länder****1 §**

För att få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3, 11 eller 12 § ska en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land, och som inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under återbetalningsperioden enligt 6 §, ansöka om detta hos Skatteverket via den elektroniska portal som inrättats härför av det EG-land som företagaren är etablerad i.

Trots vad som sägs i första stycket om omsättning i Sverige får företagaren under återbetalningsperioden inom landet ha omsatt

1. transporttjänster eller stöd-tjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § första stycket 4, 30 a § tredje stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §, eller

2. varor eller tjänster som köparen är skattskyldig för enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4, 4 b eller 4 c.

⁷⁷ Senaste lydelse 2003:1134.

En utländsk som är etablerad i ett annat EG-land och som är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

2 §

En ansökan om återbetalning ska innehålla

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,

2. en beskrivning av sökandens affärsverksamhet för vilken varorna och tjänsterna förvärvats,

3. uppgift om vilken återbetalningsperiod den avser,

4. en förklaring från sökanden att denne under återbetalningsperioden inom landet endast omsatt sådana varor eller tjänster som anges i 1 § andra stycket, och

5. för varje faktura eller importdokument uppgift om

a) beskattningsunderlaget och mervärdesskattebeloppet,

b) den ingående skatt för vilken rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 1–3, 11, 12 och 13–13 b §§ uttryckt i kronor, och

c) den avdragsgilla andel som beräknats i enlighet med tillämpningen av artikel 173 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i EG-landet där sökanden är etablerad, om sökanden utför transaktioner som medför respektive inte medför rätt till avdrag av ingående skatt. Den avdragsgilla andelen ska uttryckas som ett procenttal.

I ansökan ska de förvärvade varornas och tjänsternas art för varje faktura eller importdokument beskrivas med koder.

Regeringen eller den myndighet regeringen föreskriver meddelar

föreskrifter om de identifikationsuppgifter och koder som anges i första och andra styckena. Det samma gäller vilka språk som får användas av sökanden i en återbetalningsansökan eller när uppgifter lämnas enligt 10 och 11 §§.

3 §

En ansökan om återbetalning ska avse

1. köp av varor eller tjänster

a) som fakturerats under återbetalningsperioden, om redovisningsskyldigheten för skatten inträtt före eller vid tidpunkten för faktureringen, eller

b) för vilka redovisningsskyldigheten inträtt under återbetalningsperioden, om köpen har fakturerats innan redovisningsskyldigheten har inträtt, eller

2. import av varor under återbetalningsperioden.

Utöver de transaktioner som anges i första stycket får ansökan även avse fakturor eller importdokument som inte omfattas av en tidigare ansökan och som gäller transaktioner som genomförts under kalenderåret i fråga.

4 §

Sökanden ska på elektronisk väg lämna ytterligare uppgifter avseende var och en av de koder som följer av 2 § och används för att beskriva varornas eller tjänsternas art, i den utsträckning sådana uppgifter behövs på grund av

1. begränsningar av avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 10, 15 eller 16 §, eller

2. vad som föreskrivs i lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund.

5 §

Sökanden ska lämna en redogö-

relse för sin affärsverksamhet med hjälp av de harmoniserade koder som fastställts i enlighet med artikel 34a.3 andra stycket i rådets förordning (EG) nr 1798/2003⁷⁸.

6 §

En ansökan om återbetalning ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

7 §

Om en ansökan om återbetalning avser en återbetalningsperiod som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det sökta beloppet vara minst 4 000 kronor.

I annat fall ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.

8 §

En ansökan om återbetalning ska senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden ha kommit in till den behöriga myndigheten i det EG-land där den utländska företagaren är etablerad.

En ansökan ska anses ha kommit in till den behöriga myndigheten endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som följer av 2, 4 och 5 §§.

Skatteverkets underrättelseskyldighet och rätt att begära uppgifter m.m.

9 §

Skatteverket ska på elektronisk väg och utan dröjsmål underrätta sökanden om vilket datum en an-

⁷⁸ EUT L 264, 15.10.2003, s. 1 (Celex 32003R1798).

sökan om återbetalning kom in till Bilaga 2
verket.

10 §

Om Skatteverket anser att det inte har alla relevanta uppgifter som behövs för att fatta beslut i fråga om hela eller en del av en ansökan om återbetalning, får verket inom den period som anges i 13 § på elektronisk väg begära ytterligare uppgifter från

1. sökanden,

2. den behöriga myndigheten i EG-landet där sökanden är etablerad, eller

3. någon annan.

Om ytterligare uppgifter begärs från någon annan än sökanden eller den behöriga myndigheten, får begäran göras på elektronisk väg endast om mottagaren har tillgång till sådana medel.

Skatteverket får begära kompletterande ytterligare uppgifter.

11 §

Skatteverket får enligt vad som anges i 10 § begära originalet eller en kopia av den berörda fakturan eller importdokumentet, om verket hyser rimliga tvivel om giltigheten eller riktigheten av en fordran.

12 §

Uppgifter som Skatteverket har begärt enligt 10 eller 11 § ska komma in till verket senast en månad från den dag mottagaren fick begäran.

Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut

13 §

Skatteverket ska meddela sökanden sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning senast fyra månader från den dag den kom in till verket.

14 §

Om Skatteverket begär ytterligare uppgifter enligt 10 § ska beslutet avseende en ansökan om återbetalning meddelas sökanden senast två månader från den dag

1. uppgifterna kom in till verket, eller

2. tidsfristen som anges i 12 § har löpt ut, om begäran inte har besvarats.

Skatteverket har dock alltid sex månader på sig att slutligt avgöra ärendet, räknat från den dag ansökan kom in till verket.

Om Skatteverket har begärt kompletterande ytterligare uppgifter, ska ett slutligt beslut avseende ansökan meddelas sökanden inom åtta månader från det att den kom in till verket.

Korrigerings och återkrav av återbetalt belopp m.m.

15 §

Sökanden ska korrigera det belopp som sökts eller som redan har återbetalats, om den avdragsgilla andelen av den ingående skatten har justeras i enlighet med tillämpningen av artikel 175 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i EG-landet där sökanden är etablerad, efter det att en ansökan om återbetalning gavs in.

Korrigeringen ska göras senast under kalenderåret efter den ifrågavarande återbetalningsperioden

1. i en ansökan om återbetalning, eller

2. genom inlämnande av en särskild anmälan via den elektroniska portal som inrättats av det EG-land där sökanden är etablerad, om sökanden inte ger in någon återbetalningsansökan under det

16 §

Om ett belopp har korrigerats enligt 15 §, ska Skatteverket

1. besluta att öka eller minska det belopp som ska återbetalas enligt ett beslut avseende en ansökan om återbetalning, eller

2. i andra fall än 1, besluta

a) att återbetala det belopp som sökanden har att fordra, eller

b) att sökanden ska betala tillbaka vad som betalats ut för mycket.

Ett beslut enligt första stycket 2 b får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

17 §

Om en återbetalning har erhållits på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket.

Ett belopp som den sökande ska betala tillbaka eller obetalda skattetillägg får räknas av mot ingående skatt som denne har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut enligt första eller andra stycket får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

18 §

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållt återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalades ut.

Tidpunkterna för utbetalning och när ränta börjar utgå samt platsen för utbetalning

19 §

Om en ansökan om återbetalning bifalls, ska Skatteverket be-

tala ut det beviljade beloppet till sökanden eller den sökanden anger senast 10 arbetsdagar från den dag som

1. tidsfristen i 13 § löpte ut, eller
2. tidsfristerna i 14 § löpte ut, om ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter har begärts av verket.

Beloppet ska betalas ut i

1. Sverige, eller
2. ett annat EG-land, om sökanden begär det.

Vid utbetalning i ett annat EG-land, ska Skatteverket dra av de bankavgifter som tagits ut för överföringen dit från beloppet som ska betalas ut.

20 §

Sökanden ska tillgodoföras ränta på det beviljade beloppet, om utbetalningen sker efter den senaste tidpunkt som anges i 19 § första stycket.

Om Skatteverket har begärt ytterligare uppgifter eller kompletterande ytterligare uppgifter, ska första stycket endast tillämpas om sökanden har kommit in till verket med uppgifterna i enlighet med 12 §.

21 §

Ränta ska beräknas från och med dagen efter den i 19 § första stycket angivna senaste dagen för utbetalning till den dag utbetalningen faktiskt görs.

Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 19 kap. 14 § skattebetalningslagen (1997:483).

Återbetalning till utländska företagare som inte är etablerade i något EG-land

Ansökan

1 §⁷⁹

Utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–4 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Utländska företagare som är eller ska vara registrerade enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs nedan i 11–13 §§.

2 §

En ansökan om återbetalning skall avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

10 kap. 4 §

Om en ansökan avser ett helt kalenderår eller återstoden av det har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet

22 §

För att få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1–3, §§ ska en utländsk företagare som inte är etablerad i något EG-land ansöka om detta hos Skatteverket.

En utländsk företagare som inte är etablerad i något EG-land och som är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4 eller 5 skattebetalningslagen (1997:483) ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

23 §

En ansökan om återbetalning enligt 22 § ska avse en period om minst tre på varandra följande kalendermånader under ett kalenderår och högst ett kalenderår. En ansökan som avser tiden till utgången av ett kalenderår får omfatta kortare tid än tre månader.

24 §

Om en ansökan enligt 22 § avser en återbetalningsperiod som inte är ett kalenderår men är minst tre kalendermånader, ska det söka

⁷⁹ Senaste lydelse 2007:1376.

uppgår till minst 250 kronor.

I annat fall *har den skattskyldige rätt till återbetalning endast om beloppet uppgår till minst 2000 kronor.*

3 §⁸⁰

Ansökan *skall* göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv *skall* till ansökan fogas

1. faktura,
2. intyg om att *sökandens verksamhet i hemlandet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och*
3. andra handlingar som behövs för att bedöma om den sökande har rätt till återbetalning.

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till *den myndighet som avses i 1 §.*

Avser den ingående skatten import *skall* till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Uppgifterna i ansökan skall lämnas på heder och samvete.

4 §

En ansökan *skall* ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

beloppet vara minst 4 000 kronor

I annat fall *ska det sökta beloppet vara minst 500 kronor.*

25 §

Ansökan *enligt 22 § ska* göras på en blankett enligt formulär som fastställs av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer.

Avser den ingående skatten förvärv *ska* till ansökan fogas

1. faktura *i original,*
2. intyg om att *sökanden är näringsidkare, och*

för att bedöma om den sökande har

Andra stycket 2 gäller inte om sökanden under de senaste 12 månaderna lämnat ett sådant intyg till *Skatteverket.*

Avser den ingående skatten import *ska* till ansökan fogas en av Tullverket utfärdad tullräkning.

Ansökan ska vara egenhändigt undertecknad av sökanden.

26 §

En ansökan *enligt 22 § ska* ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser.

Senaste tidpunkt för Skatteverkets beslut

27 §

Skatteverket ska meddela sitt beslut avseende en ansökan om återbetalning enligt 22 § senast sex månader från den dag en fullständig ansökan och övriga föreskrivna handlingar kom in till verket.

⁸⁰ Senaste lydelse 2003:1134.

Återkrav och avräkning m.m.7 §⁸¹

Om *ingående skatt* har återbetalats med ett för högt belopp på grund av en oriktig uppgift som den sökande lämnat eller på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende, får Skatteverket besluta att den sökande skall betala tillbaka vad han fått för mycket.

Ett belopp som den sökande enligt beslut skall betala tillbaka får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen. *Beloppet får räknas av även om beslutet om betalningsskyldighet inte vunnit laga kraft.*

8 §

Åtgärder för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut.

10 §⁸²

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § skall ansöka om detta hos Skatteverket.

Vad som föreskrivs i 2–9 §§, utom 3 § andra stycket 2, gäller också för återbetalning enligt

28 §

Om en återbetalning efter en ansökan enligt 22 § har erhållits på ett bedrägligt eller annars oriktigt sätt, ska Skatteverket besluta att sökanden ska betala tillbaka vad denne har fått för mycket.

Ett belopp som den sökande enligt beslut ska betala tillbaka eller obetalda skattetillägg får räknas av mot ingående skatt som han har rätt att få tillbaka på grundval av en annan ansökan än den som föranlett den felaktiga återbetalningen.

Ett beslut enligt första eller andra stycket får verkställas även om det inte har fått laga kraft.

29 §

Åtgärder enligt 28 § för att ta ut ett oriktigt erhållet återbetalningsbelopp får inte vidtas senare än fem år efter utgången av det kalenderår under vilket beloppet betalats ut.

Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster

30 §

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Vad som föreskrivs i 23–26, 28 och 29 §§, utom 25 § andra stycket 2, samt i 20 kap. 5 §, gäller också

⁸¹ Senaste lydelse 2003:659.

⁸² Senaste lydelse 2003:659.

Återbetalningsansökningar riktade till andra EG-länder från näringsidkare som är etablerade i Sverige

31 §

För att få återbetalning av mervärdesskatt i ett annat EG-land i enlighet med det landets tillämpning av rådets direktiv 2008/9/EG⁸³ av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, ska en näringsidkare som är etablerad i Sverige, men inte i det återbetalande landet, rikta en ansökan om återbetalning till det landet.

Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket via den elektroniska portal som inrättats härför.

32 §

En ansökan enligt 31 § ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

En ansökan ska anses ha kommit in endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt tillämpningen av artiklarna 8, 9 och 11, i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat, i det EG-land som ansökan riktas till.

⁸³ EUT L 44, 20.2.2008 s. 23 (Celex 32008L0009).

Skatteverket ska utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om vilket datum ansökan kom in till verket.

33 §

Skatteverket ska besluta att inte vidarebefordra en ansökan till det EG-landet som ansökan riktats till, om sökanden under återbetalningsperioden i Sverige inte är skattskyldig i egenskap av säljare för sådan omsättning som anges i 1 kap 1 § första stycket 1 eller har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9, 11 c- e eller 12 §.

Skatteverket ska på elektronisk väg underrätta sökanden om ett beslut enligt första stycket.

Återbetalning i övriga fall

11 §⁸⁴

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ skall ansöka om detta hos Skatteverket.

34 §

Den som utan att omfattas av 1 § vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ ska ansöka om detta hos Skatteverket enligt 35 och 36 §§.

Första stycket gäller även en utländsk företagare som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§, om denne är eller ska vara registrerad enligt 3 kap. 1 § 2, 4, 5 eller 5 a skattebetalningslagen (1997:483).

12 §

En ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ skall göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 13 och 21 kap.

35 §

En ansökan enligt 34 § om återbetalning ska göras i den form som föreskrivs i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) för deklaration av ingående skatt i en verksamhet som medför skattskyldighet. För den som ansöker om sådan återbetalning gäller vad som föreskrivs i 13 kap. samt vad som föreskrivs

⁸⁴ Senaste lydelse 2003:659.

samt vad som föreskrivs om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 13 §.

13 §

Den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och som enligt 10 kap. 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) inte *skall* redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, skall ändå göra det, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § *skall* alltid redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration.

20 kap. Överklagande

Vid överklagande av beslut enligt denna lag, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *gäller bestämmelserna i 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483)*.

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 7 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

Beslut som Skatteverket fattat om gruppregistrering enligt 6 a kap. 4 § och om ändring eller avregistrering enligt 6 a kap. 5 § får överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av grupp huvudmannen.

Beslut om avräkning får överklagas särskilt på den grunden att avräkningsbeslutet i sig är felaktigt men i övrigt endast i samband med överklagande av beslut om betalningsskyldighet.

om förfarandet i skattebetalningslagen i fråga om den som är skattskyldig, om inget annat följer av 36 §.

36 §

Den som *enligt 34 §* ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 11 eller 12 § och som enligt 10 kap. 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) inte *ska* redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration, ska ändå göra det, om det inte finns särskilda skäl mot det.

Den som omfattas av beslut som meddelats enligt 10 kap. 9 § *ska* alltid redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration.

20 kap. Överklagande *m.m.*

Överklagande

1 §⁸⁵

Vid överklagande av beslut enligt *denna lag gäller 22 kap. skattebetalningslagen (1997:483)*, med undantag för överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *av någon annan än sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 §*.

Beslut som Skatteverket har fattat om betalningsskyldighet enligt 3 kap. 26 b §, i ärende som rör återbetalning enligt 10 kap. 1–3 och 5–8 §§ och om betalningsskyldighet och avräkning enligt 19 kap. 28 § får överklagas hos Länsrätten i Dalarnas län.

⁸⁵ Senaste lydelse 2003:1137.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *skall* ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Ett beslut enligt 6 a kap. 4 eller 5 § får även överklagas av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Om en enskild part överklagar ett sådant beslut förs det allmänna talan av Skatteverket.

Ett överklagande enligt andra, tredje eller fjärde stycket *ska* ha kommit in inom två månader från den dag klaganden fick del av beslutet.

Omprövning

2 §

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk företagare som avses i 19 kap. 1 § eller ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket gäller 21 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

19 kap. 5 §

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt *skall* på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

3 §

Ett beslut i en fråga som avser återbetalning av ingående skatt *till en utländsk företagare som varken är etablerad i något EG-land eller ansöker om återbetalning i den form som anges i 10 kap. 17 § eller 31 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), ska* på begäran av den sökande omprövas, om beslutet inneburit att hans ansökan inte helt har bifallits. Detsamma gäller om den sökande begär återbetalning av ytterligare ingående skatt för en period för vilken beslut meddelats.

19 kap 6 §⁸⁶

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

En begäran om omprövning *skall* vara skriftlig. Den *skall* ha kommit in till Skatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningsgäller.

4 §

En fråga som avser återbetalning av ingående skatt får inte omprövas *enligt 3 §* om den har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol.

En begäran om omprövning *ska* vara skriftlig. Den *ska* ha kommit in till Skatteverket senast ett år efter utgången av det kalenderår som den tidigare ansökningsgäller.

⁸⁶ Senaste lydelse 2003:659.

Verkställighet

5 §

Skatteverket ska utan dröjsmål överlämna ett beslut enligt 19 kap 16 § första stycket 2 b, 17 eller 28 § för indrivning. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken äga rum.

Skattetillägg

6 §

Bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. skattebetalningslagen (1997:483) gäller också i fråga om uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.
 2. Bestämmelserna i 19 och 20 kap. ska tillämpas på ansökningar om återbetalning av ingående skatt som lämnas in efter den 31 december 2009. Äldre bestämmelser gäller för återbetalningsansökningar som lämnas in före detta datum.
 3. Bestämmelserna i 2 kap 7 och 8 §§, 3 kap. 3 §, 8 a kap. 11–12 §§ samt 9 kap. 10 § ska tillämpas för tid från och med den 1 juli 2007.
 4. I övrigt gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)⁸⁷ dels att 5 kap. 11 § ska ha följande lydelse, dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 5 kap. 11 a §, av följande lydelse.

Lydelse enligt lagförslag 1.1

Föreslagen lydelse

5. kap.

11 §⁸⁸

Tjänster i samband med en aktivitet som anges i andra stycket, är omsatta inom landet om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Tjänster som tillhandahålls någon som inte är näringsidkare i samband med en aktivitet som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om aktiviteten faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller till dessa tjänster underordnade tjänster och tjänster som tillhandahålls av den som organiserar aktiviteten.

Första stycket gäller aktivitet som är

1. kulturell,
2. konstnärlig,
3. idrottslig,
4. vetenskaplig,
5. pedagogisk,
6. av underhållningskaraktär, eller
7. liknande dem som anges i 1–6, såsom mässor och utställningar.

11 a §

En tjänst i form av tillträde till evenemang som anges i andra stycket och tillhandahålls en näringsidkare är omsatt inom landet, om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Första stycket gäller evenemang som är

- 1. kulturella,*
- 2. konstnärliga,*
- 3. idrottsliga,*
- 4. vetenskapliga,*
- 5. pedagogiska,*

⁸⁷ Lagen omtryckt 2000:500.

⁸⁸ Senaste lydelse enligt lagförslag 1.1 i prop. 2008/09:XX.

6. av underhållningskaraktär, Bilaga 2
eller

7. liknande dem som anges i 1–
6, såsom mässor och utställningar.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs att det i mervärdesskattelagen (1994:200)⁸⁹ ska införas nya paragrafer, 5 kap. 15 a och 15 b §§, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse**15 a §*

En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än som anges i 15 § är omsatt inom landet, om

- 1. den tillhandahålls någon som inte är näringsidkare, och*
- 2. förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.*

En uthyrningstjänst enligt första stycket är dock omsatt utomlands, om

- 1. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren i ett annat EG-land än Sverige, och*
- 2. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i det EG-landet och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.*

15 b §

En tjänst som avser annan uthyrning av transportmedel än som anges i 15 § är omsatt inom landet, om

- 1. den tillhandahålls någon som inte är näringsidkare,*
- 2. den avser en fritidsbåt som faktiskt levereras till förvärvaren i Sverige, och*
- 3. uthyraren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och tjänsten tillhandahålls från sätet eller det fasta etableringsstället.*

⁸⁹ Lagen omtryckt 2000:500.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Bilaga 2

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

Häri genom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 3 kap. 1 §, 10 kap. 33–35 och 36 §§ samt 10 a kap. 1 §, ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 10 kap. 35 a §, av följande lydelse.

3 kap.1 §⁹⁰

Skatteverket *skall* registrera

Skatteverket *ska* registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter,

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 första stycket 1 och 2 nämnda lag,

3. den som är grupphuvudman,

4. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ *mervärdesskattelagen*,

4. den som *utan att omfattas av 19 kap 1 § mervärdesskattelagen* har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 och 11–13 §§ *samma lag*,

5. den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen,

5.a. en utländsk företagare som är etablerad i ett annat EG-land och har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–3 §§ mervärdesskattelagen utan att omfattas av 19 kap. 1 § samma lag och inte heller ska registreras enligt 2, 4 eller 5,

6. den som är skattskyldig och redovisningsskyldig enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, och

7. den som är skattskyldig enligt

a) lagen (1972:820) om skatt på spel,

b) 4 § första stycket 1 lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,

c) lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel,

d) lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m.,

e) lagen (1991:1482) om lotteriskatt,

f) 10, 13 eller 15 § eller 16 § första stycket eller 38 § 1

⁹⁰ Senaste lydelse 2007:462.

- lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
 g) 9, 12, 14 eller 15 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
 h) 4 kap. 3, 6, 8 eller 9 §, 12 § första stycket 1 eller 14 § eller 11 kap. 5 § första stycket 1 eller 2 lagen (1994:1776) om skatt på energi,
 i) lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus,
 j) lagen (1999:673) om skatt på avfall,
 k) lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer, eller
 l) lagen (2007:460) om skatt på trafikförsäkringspremie m.m.

Om skatt *skall* betalas enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § av ett ombud för en generalrepresentation eller av en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare, *skall* ombudet respektive representanten registreras i stället för försäkringsgivaren.

Om skatt *ska* betalas enligt 23 kap. 3 c eller 3 d § av ett ombud för en generalrepresentation eller av en skatterepresentant för en utländsk försäkringsgivare, *ska* ombudet respektive representanten registreras i stället för försäkringsgivaren.

10 kap.

33 §

Den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 3 kap. är även skyldig att i en periodisk sammanställning lämna uppgifter om omsättning, förvärv och överföringar av varor som transporteras mellan EG-länder.

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

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

2. *omsättning av en tjänst som är skattepliktig i det EG-land där tjänsten är omsatt och förvärvaren av tjänsten är skattskyldig för förvärvet i det landet i enlighet med tillämpningen av artikel 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.*⁹¹

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

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

⁹¹ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112).

34 §⁹²

En periodisk sammanställning *skall* lämnas enligt fastställt formulär.

En periodisk sammanställning *ska* lämnas enligt fastställt formulär.

En periodisk sammanställning får lämnas genom elektronisk filöverföring på det sätt som Skatteverket bestämmer.

Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling.

Skatteverket får bestämma att sammanställningen kan lämnas med hjälp av *annan* automatisk databehandling.

35 §⁹³

Den periodiska sammanställningen *skall* göras för varje *kalenderkvartal*.

Den periodiska sammanställningen *ska* göras för varje *kalendermånad*.

35 a §

Skatteverket ska besluta att den periodiska sammanställningen ska göras för varje kalenderkvartal om

1. den som är skyldig att lämna sammanställningen begär det, och

2. det sammanlagda värdet av omsättning och överföring av varor samt omsättning av tjänster enligt 33 § 1 och 2 är högst 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt för det aktuella kalenderkvartalet eller för något av de fyra föregående kalenderkvartalen.

Ett beslut enligt första stycket upphör att gälla när de angivna förutsättningarna inte längre är uppfyllda.

Om det sammanlagda värdet enligt första stycket 2 under ett kvartal överstigit 500 000 kronor exklusive mervärdesskatt, ska en sammanställning göras för den eller de månader som förflutit sedan ingången av det kvartalet.

36 §⁹⁴

Den periodiska sammanställnin-

Den periodiska sammanställnin-

⁹² Senaste lydelse 2003:664.

⁹³ Senaste lydelse 2004:1156.

⁹⁴ Senaste lydelse 2003:664.

gen *skall* lämnas till Skatteverket. Den *skall* ha kommit in senast den 5 i *andra* månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.

gen *ska* lämnas till Skatteverket. Den *ska* ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den period som sammanställningen avser.

I fall som avses i 35 a § tredje stycket ska sammanställningen dock ha kommit in senast den 20 i månaden efter utgången av den månad då beloppet överskreds.

10 a kap.

1 §⁹⁵

I detta kapitel förstås med

icke etablerad näringsidkare: en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EG-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EG-land,

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § *andra stycket* 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 18 § 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land: bestämmelser som gäller i ett annat EG-land och som har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg,⁹⁶

e-handelsdeklaration: en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2010.

2. Om den som är skyldig att lämna den periodiska sammanställningen inkommit till Skatteverket med en begäran om att få lämna sammanställningen för varje kalenderkvartal senast den 15 januari 2010 ska redovisningsperioden ett kalenderkvartal tillämpas från och med den 1 januari 2010.

3. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

⁹⁵ Senaste lydelse 2003:664.

⁹⁶ EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Remissinstanser

Kammarrätten i Stockholm, Länsrätten i Göteborg, Länsrätten i Dalarnas län, Bokföringsnämnden, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Datainspektionen, Statistiska centralbyrån, Tillväxtverket (tidigare Nutek), Regelrådet, FAR SRS, Företagarna, Företagarförbundet Lantbrukarnas riksförbund, Näringslivets Regelnämnd, Svenska Bankföreningen, Svenska Handelskammarförbundet (genom Stockholms Handelskammare), Svenska Resebyråföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges Redareförening och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Remissinstanser som avstått från att yttra sig

Försäkringsförbundet, Landsorganisationen och Sveriges Akademikers Centralorganisation.

Remissinstanser som inte avhört

Biluthyrarna Sverige, Branschföreningen Tågoperatörerna, Fria Postoperatörers Förbund, Posten AB, SJ AB, Svenskt Flyg, Sveriges Hotell- och restaurangföretagare, Sveriges Åkeriföretag och Tjänstemännens Centralorganisation.

Övriga yttranden

Näringslivets skattedelegation för Svenskt Näringsliv och Svenska Handelskammarförbundet.