

Nya mervärdesskatteregler om vissa förvärv som görs av EU-organ med anledning av covid-19-pandemin

Augusti 2021

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian lämnas förslag till ändringar för att genomföra rådets direktiv (EU) 2021/1159 av den 13 juli 2021 om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller tillfälliga undantag för import och vissa leveranser, med anledning av covid-19-pandemin.

Förslagen innebär i huvudsak att inköp som görs av Europeiska kommissionen eller andra EU-organ i syfte att hantera covid-19-pandemin antingen ska undantas från mervärdesskatt eller medföra en rätt till återbetalning av mervärdesskatt. Ett undantag från mervärdesskatt föreslås också vid EU-organs import för sådana ändamål.

Förslagen medför ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022 men tillämpas från och med den 1 januari 2021.

Innehållsförteckning

1	Lagtext	4
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	4
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.....	9
2	Bakgrund.....	10
3	Gällande rätt.....	10
3.1	EU-rätt.....	10
3.2	Svensk rätt	10
4	Undantag från skatteplikt eller återbetalning vid vissa transaktioner.....	11
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	13
6	Konsekvensanalys	14
7	Författningskommentar	18
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	18
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.....	19

1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)

dels att 3 kap. 3 och 30 d §§, 9 d kap. 3 § och 10 kap. 11 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 3 kap. 31 b § och 10 kap. 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

3 §²

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av maskiner och utrustning som har installerats varaktigt,

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 lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel,

6. upplåtelse av förvaringsboxar,

7. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,

8. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,

9. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,

10. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning,

11. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer, och

12. upplåtelse till en mobiloperatör av plats för utrustning på en mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som omfattas av upplåtelsen.

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

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

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2021/1159.

² Senaste lydelse 2016:1208.

10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det 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 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.

10 kap. 1, 6, 6 a, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Skatteplikt gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 6 a, 9, 11, 11 e eller 12 §. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 6 a, 9, 11, 11 e eller 12 §. Det som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

30 d §³

Från skatteplikt undantas unionsinterna förvärv som görs av utländska beskattningsbara personer 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 unionsinterna förvärv som görs under sådana förutsättningar att rätt till återbetalning *skulle föreligga* enligt 10 kap. 6 och 7 §§.

Från skatteplikt undantas även unionsinterna förvärv som görs under sådana förutsättningar att *det skulle finnas* rätt till återbetalning enligt 10 kap. 6, 6 a eller 7 §.

31 b §

Från skatteplikt undantas omsättning av varor till Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten, om

1. varorna sänds eller transporteras från Sverige till ett annat EU-land,

2. Europeiska kommissionen, byrån eller organet förvärfvar varorna för att utföra uppgifter som har tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin, och

3. Europeiska kommissionen, byrån eller organet varken säljer de förvärvade varorna vidare direkt eller vid en senare tidpunkt.

Om villkoren för undantaget i första stycket upphör att vara uppfyllda ska Europeiska kommissionen, den byrå eller det organ som har förvärvat varorna underrätta Skatteverket. Omsättningen av varorna till Europeiska kommissionen, byrån eller organet ska då beskattas enligt de villkor som gällde vid den tidpunkten.

9 d kap.

3 §⁴

I den omsättning som avses i 1 § ska följande inräknas:

1. beskattningsunderlaget för skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet,

³ Senaste lydelse 2013:368.

⁴ Senaste lydelse 2017:1196.

2. ersättning för omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 2, 21, 21 a, 21 b, 22, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a, 30 c, 31 eller 31 a §,

2. ersättning för omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § 2, 21, 21 a, 21 b, 22, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a, 30 c, 31, 31 a eller 31 b §,

3. ersättning för omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 9 eller 10 §, om omsättningen inte endast har karaktären av en bitransaktion, och

4. ersättning för omsättning som anses gjord utomlands enligt 5 kap. 3 a § första stycket 1, 2, 3, 7 eller 8 eller 19 § 2 a, 2 b, 3 eller 4.

Ersättning för omsättning av anläggningstillgångar ska inte ingå i omsättningen enligt första stycket.

10 kap.

6 a §

Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten har efter ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster, om

1. Europeiska kommissionen, byrån eller organet förvärvar varorna eller tjänsterna för att utföra uppgifter som tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin, och

2. Europeiska kommissionen, byrån eller organet varken säljer de förvärvade varorna eller tjänsterna vidare direkt eller vid en senare tidpunkt.

Om villkoren för återbetalning i första stycket upphör att vara uppfyllda ska Europeiska kommissionen, den byrå eller det organ som har förvärvat varorna eller tjänsterna underrätta Skatteverket och betala tillbaka det belopp som tidigare återbetalats.

11 §⁵

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till

⁵ Senaste lydelse 2020:1170.

återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 21 b §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 §, 33 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 21 b §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 31 b §, 32 §, 33 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

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

1. förvärvaren är en beskattningsbar person som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om den beskattningsbara personen saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas där,

2. förvärvaren inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, eller

3. omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EU.

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

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

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

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

Den som omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. har inte rätt till återbetalning av ingående skatt enligt första och andra styckena, utom för ingående skatt som avser sådan omsättning av nya transportmedel som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. De nya bestämmelserna i 3 kap. 31 b § och 10 kap. 6 a § samt bestämmelserna i 3 kap. 3 och 30 d §§ och 9 d kap. 3 § i den nya lydelsen tillämpas dock på mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt den 1 januari 2021 eller senare.

3. Den som i en ekonomisk verksamhet före ikraftträdandet omsätter varor som omfattas av undantaget i 3 kap. 31 b § har rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning om skattskyldigheten för den inträtt den 1 januari 2021 eller senare.

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

Härigenom föreskrivs¹ att det i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. ska införas en ny paragraf, 2 kap. 3 b §, av följande lydelse.

2 kap.

3 b §

Frihet från mervärdesskatt ska medges vid import av varor som görs av Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten, om Europeiska kommissionen, byrån eller organet importerar varorna för att utföra uppgifter som har tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin.

Frihet från mervärdesskatt enligt första stycket gäller endast om de importerade varorna varken säljs vidare direkt eller vid en senare tidpunkt.

Om villkoren för undantaget upphör att vara uppfyllda ska Europeiska kommissionen, den byrå eller det organ som har gjort importen underrätta Skatteverket i de fall som avses i 2 kap. 2 § tullagen (2016:253), eller i andra fall Tullverket. Importen av varorna ska då beskattas enligt de villkor som gällde vid den tidpunkten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022.

2. Den nya bestämmelsen ska dock tillämpas på import av varor som har skett den 1 januari 2021 eller senare.

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2021/1159.

2 Bakgrund

Europeiska unionens råd har beslutat om vissa ändringar avseende mervärdesskatt genom rådets direktiv (EU) 2021/1159 av den 13 juli om ändring av direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Ändringarna innebär i huvudsak att varor och tjänster som EU-organ förvärvar ska undantas från mervärdesskatt om förvärven görs i syfte att hantera covid-19-pandemin. Avsikten är att även förvärv som skänks vidare till en medlemsstat eller en tredje part ska kunna undantas från mervärdesskatt.

Direktivet ska genomföras senast den 31 december 2021. Genomförandet kräver vissa ändringar i svensk lagstiftning.

3 Gällande rätt

3.1 EU-rätt

Reglerna för mervärdesskatt är i stor utsträckning harmoniserade inom EU. Grunden för regelverket finns i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattedirektivet finns regler om undantag från mervärdesskatt vid import av varor samt undantag från mervärdesskatt vid leverans av varor och tjänster till EU-organ (artikel 143.1 fa och artikel 151.1 aa). Undantagen är dock begränsade till inköp som har gjorts för officiellt bruk av ett EU-organ. De är därför inte tillämpliga vid inköp av varor och tjänster som är avsedda att tillhandahållas kostnadsfritt till medlemsstaterna eller tredje parter, såsom nationella hälsovårdsmyndigheter eller sjukhus. Detta eftersom sådana tillhandahållanden inte betraktas som officiellt bruk.

3.2 Svensk rätt

Mervärdesskattedirektivet är huvudsakligen genomfört i svensk lagstiftning genom mervärdesskattelagen (1994:200), ML. I Sverige är omsättning av varor och tjänster samt import skattepliktiga om inget annat anges i 3 kap. ML. Om omsättningen av en vara är undtagen från skatteplikt enligt samma kapitel, är även import av varan undtagen från skatteplikt.

Av 3 kap. 30 c § ML framgår undantag från skatteplikt vid omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning från Sverige till ett annat EU-land om köparen är ett EU-organ i det landet. EU-organ i andra EU-länder kan också köpa tjänster i Sverige utan att betala mervärdesskatt.

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

görs av ett EU-organ som har kontor eller anläggning i Sverige är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt 2 kap. 3 a § nämnda lag.

I 10 kap. 6 § ML regleras att EU-organ i Sverige har rätt till återbetalning av mervärdesskatt vid förvärv av vissa varor och tjänster (10 kap. 6 § ML). Utöver det kan EU-organ ha rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 64 kap. 6 § skatteförordningen (2011:1244).

4 Undantag från skatteplikt eller återbetalning vid vissa transaktioner

Promemorians förslag: Leveranser av varor till Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten ska undantas från mervärdesskatt när varorna transporteras till ett annat EU-land. Undantaget ska gälla för förvärv av varor som sker för att utföra uppgifter som tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin. Även import av varor som görs av organen för sådana ändamål ska omfattas av undantag. Om villkoren för undantag upphör att vara uppfyllda ska dock mervärdesskatt tas ut.

Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten ska ges rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster. Återbetalningsrätten ska gälla om transaktionerna har gjorts i syfte att utföra uppgifter som tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin. Om villkoren för återbetalning upphör att vara uppfyllda ska det återbetalda beloppet dock betalas tillbaka.

Skälen för promemorians förslag: I april 2021 föreslog Europeiska kommissionen att undantag från mervärdesskatt ska gälla när varor och tjänster levereras, tillhandahålls eller importeras av Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten om inköpen görs av hänsyn till allmänintresset under fullgörandet av ett uppdrag som tilldelats dem genom unionsrätten. Förslaget har därefter begränsats till att undantag från mervärdesskatt ska gälla om transaktionerna sker i syfte att hantera covid-19-pandemin.

Rådet har antagit ett direktiv (rådets direktiv [EU] 2021/1159 av den 13 juli om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller tillfälliga undantag för import och vissa leveranser, med anledning av covid-19-pandemin) som innebär följande ändringar av mervärdesskattedirektivet.

I artikel 143.1 införs ett nytt led (fb) i vilket det ska framgå att import av varor som görs av Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten ska undantas från skatteplikt, om kommissionen, byrån eller organet importerar dessa varor vid utförandet av uppgifter som den eller det har tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin, såvida inte de importerade varorna antingen

direkt eller vid en senare tidpunkt används av kommissionen eller byrån eller organet för vidare leveranser mot ersättning.

I artikel 143 införs en ny punkt (3) i vilken det ska framgå att när villkoren för undantaget enligt punkt 1 fb upphör att vara tillämpliga ska Europeiska kommissionen, den byrå eller det organ som berörs underrätta den medlemsstat i vilken undantaget tillämpades, och importen av dessa varor ska vara föremål för mervärdesskatt på de villkor som gällde vid den tidpunkten.

I artikel 151.1 första stycket införs ett nytt led (ab) i vilket det ska framgå att leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster till Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten ska undantas från skatteplikt, om kommissionen, byrån eller organet köper in dessa varor eller tjänster vid utförandet av uppgifter som den eller det har tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin, såvida inte de förvärvade varorna och tjänsterna antingen direkt eller vid en senare tidpunkt används av kommissionen eller byrån eller organet för vidare leveranser eller vidare tillhandahållanden mot ersättning.

I artikel 151.1 andra stycket ersätts med en reglering om att undantagen i första stycket, utom undantaget i led ab, ska, inom de gränser som fastställs av värmedlemsstaten, gälla till dess att gemensamma skatteregler är införda.

I artikel 151 införs en ny punkt (3) i vilken det ska framgå att när villkoren för undantaget enligt punkt 1 ab första stycket upphör att vara tillämpliga ska Europeiska kommissionen eller den byrå eller det organ som berörs och som tog emot den undantagna leveransen eller det undantagna tillhandahållandet underrätta den medlemsstat i vilken undantaget tillämpades, och leveransen av dessa varor eller tillhandahållandet av dessa tjänster ska vara föremål för mervärdesskatt på de villkor som gällde vid den tidpunkten.

För att genomföra rådets direktiv (EU) 2021/1159 föreslås att det införs en bestämmelse i ML om undantag från skatteplikt vid omsättning av varor till Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten, om

- varorna transporteras från Sverige till annat EU-land,
- Europeiska kommissionen, byrån eller organet förvärvar varorna för att utföra uppgifter som har tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin, och
- Europeiska kommissionen, byrån eller organet inte säljer de förvärvade varorna vidare direkt eller vid en senare tidpunkt.

Av artikel 151.2 mervärdesskattedirektivet följer att när det gäller varor som inte försänds eller transporteras ut ur den medlemsstat där leveransen äger rum och när det gäller tillhandahållande av tjänster får undantaget beviljas i form av rätt till återbetalning av mervärdesskatten.

Den möjlighet som medlemsstaterna har att medge skattefriheten i form av återbetalning av skatten bör i detta fall utnyttjas för alla tjänster som är omsatta inom landet och för varuomsättning som inte är gränsöverskridande. Därigenom minskar risken för att det uppkommer problem med anledning av den retroaktiva tillämpning som föreskrivs i det nya direktivet (se vidare avsnitt 5). Det föreslås därför att det införs en bestämmelse i ML om sådan rätt till återbetalning när EU-organ gör

förvärv i syfte att hantera covid-19-pandemin. De förvärvade varorna eller tjänsterna får dock inte säljas vidare direkt eller vid en senare tidpunkt.

Därutöver föreslås att det införs en bestämmelse i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m., som avser undantag från skatteplikt vid ett EU-organs import av varor för att hantera pandemin.

Dessutom föreslås motsvarigheter till direktivets regler om att mervärdesskatt ska tas ut när förutsättningarna för undantagen upphör att vara uppfyllda. I fråga om återbetalning får förslaget i stället den innebörden att det återbetalda beloppet ska betalas tillbaka när villkoren för återbetalning upphör att vara uppfyllda.

Förslag lämnas också på följändringar i redan befintliga bestämmelser.

Lagförslag

Förslaget medför att två nya paragrafer, 3 kap. 31 b § och 10 kap. 6 a §, införs i ML och ändringar i 3 kap. 3 och 30 d §§, 9 d kap. 3 § och 10 kap. 11 § ML. Förslaget medför även att en ny paragraf, 2 kap. 3 b §, införs i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda ikraft den 1 januari 2022. Bestämmelserna tillämpas på mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt respektive på import som skett den 1 januari 2021 eller senare.

I fråga om återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning av varor och tjänster och som omfattas av det föreslagna undantaget i ML föreslås dock en särskild övergångsbestämmelse. Bestämmelsen innebär en rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning före ikraftträdandet om skattskyldigheten för den inträtt den 1 januari 2021 eller senare.

Skälen för promemorians förslag: Av artikel 2 i rådets direktiv (EU) 2021/1159 av den 13 juli 2021 om ändring av om ändring av direktiv 2006/112/EG vad gäller tillfälliga undantag från mervärdesskatteplikt för import och vissa leveranser, med anledning av covid-19-pandemin, följer att de nya bestämmelserna ska tillämpas av medlemsstaterna från och med den 1 januari 2021. Utöver det innehåller direktivet inte några särskilda övergångsbestämmelser med avseende på den retroaktiva tillämpningen. Av skäl 5 till direktivet framgår bl.a. att den retroaktiva tillämpningen behövs för att undvika att de åtgärder som vidtas för att hantera effekterna av covid-19-pandemin förlorar sin verkan. Där framgår också att justeringar som krävs med avseende på transaktioner som ursprungligen beskattades skulle kunna göras genom användning av redan införda korrigeringsmekanismer, till exempel i en efterföljande mervärdes-skattedeklaration.

Mot bakgrund av det föreslås att reglerna träder i kraft den 1 januari 2022, men tillämpas på transaktioner som skett den 1 januari 2021 eller senare. Den retroaktiva tillämpningen bör i praktiken kunna hanteras så att om mervärdesskatt tagits ut på en transaktion som omfattas av det föreslagna undantaget får EU-kommissionen, byrån eller organet vända sig till säljaren för att återfå tidigare erlagd mervärdesskatt. Säljaren har möjlighet att återfå tidigare redovisad mervärdesskatt på den undantagna omsättningen vid utfärdande av en kreditnota. Säljaren bör sedan kunna redovisa det ändrade beloppet i samband med att kreditnotan ställs ut (13 kap. 28 § samt 11 kap. 10 § ML). När det är fråga om sådana förvärv som ger rätt till återbetalning enligt den föreslagna bestämmelsen i 10 kap. 6 a § ML bör EU-organet även när det gäller förvärv under 2021 kunna ansöka hos Skatteverket om att återfå den ingående skatt på förvärven. Vid import och vid sådana unionsinterna förvärv som avses i 3 kap. 30 d § ML kan det dock behövas en rättelse av den tidigare redovisade mervärdesskatten vid importen eller förvärvet.

I fråga om återbetalning av ingående skatt som hänför sig till omsättning av varor och tjänster och som omfattas av det föreslagna undantaget i 3 kap. 31 b § ML föreslås en särskild övergångsbestämmelse. Bestämmelsen innebär en rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning före ikraftträdandet om skattskyldigheten för den inträtt den 1 januari 2021 eller senare. Anledningen är att den senaste ändringen av bestämmelsen i 10 kap. 11 § första stycket trädde i kraft den 1 juli 2021 (SFS 2020:1170). För att undvika att de ändringar som gjordes då ges retroaktiv tillämpning föreslås en särskild övergångsbestämmelse i stället för att ange att den nya lydelsen av 10 kap. 11 § kan tillämpas från den 1 januari 2021.

6 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslaget effekter i den omfattning som bedöms lämpligt i det aktuella lagstiftningsärendet och med beaktande av förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Syfte, alternativa lösningar och förslagens förenlighet med EU-rätten

De föreslagna lagändringarna syftar till att införa mervärdesskatte-direktivets nya regler om mervärdesskattebefrielse för vissa förvärv av EU-organ med anledning av covid-19 i mervärdesskattelagen. Reglerna i direktivet måste genomföras i nationell lagstiftning. Några alternativ till lagändringarna finns inte om reglerna i mervärdesskattelagen ska bli förenliga med direktivet.

Offentligfinansiell effekt

Förslaget innebär att undantag från mervärdesskatt ska gälla vid köp av varor och tjänster av EU-organ i syfte att skänka vidare till en medlemsstat eller en tredje part, såsom en nationell hälsovårdsmyndighet eller ett sjukhus under den krissituation som orsakats av covid-19. Ändringarna

föreslås med hänsyn till covid-19 få en retroaktiv tillämpning på transaktioner som har gjorts fr.o.m. den 1 januari 2021.

Det kan uppstå en offentligfinansiell effekt då Sverige inte längre kommer att erhålla mervärdesskatt på sådana transaktioner där ett företag eller en myndighet i Sverige säljer sådana varor som omfattas av förslaget till ett EU-organ och som skänks vidare till ett medlemsland. Vilka transaktioner som kommer beröras beror dock i hög grad på om dessa förflyttas till destinationslandet, när det gäller varor. För att tydliggöra vilka transaktioner som berörs beskrivs tre olika situationer och hur de påverkas av förslaget.

Om ett företag eller en myndighet i Sverige eller ett annat EU-land säljer en vara som berörs av förslaget (exempelvis läkemedel mot covid-19, snabba antigen tester, skyddsutrustning och utbildning av vårdpersonal) till ett EU-organ och som sedan skänks till en myndighet eller ett sjukhus eller liknande i Sverige och där varorna skickas direkt till mottagaren i Sverige, skulle denna transaktion med nuvarande regler normalt beskattas med svensk mervärdesskatt. Förslaget innebär att denna transaktion inte längre ska mervärdesbeskattas och Sverige ska således inte erhålla mervärdesskatt på denna transaktion.

En annan situation skulle kunna vara om ett företag eller en myndighet i Sverige säljer en vara direkt till ett EU-organ (utanför Sverige) och sänder varorna direkt till detta EU-organ som tar emot varorna och sänder dem vidare till ett annat medlemsland utan kostnad. Denna transaktion ska med nuvarande regler normalt inte beskattas med svensk mervärdesskatt. Förslaget innebär ingen förändring och Sverige kommer i och med förslaget inte att erhålla någon ändrad mervärdesskatt för denna transaktion.

En tredje situation som kan uppstå är om ett företag eller en myndighet i Sverige säljer varor till ett EU-organ men som sedan skänks och skickas direkt till ett mottagande medlemsland, d.v.s. varan mottas inte av EU-organet utan skickas direkt till destinationslandet. Transaktionen ska med nuvarande regler normalt inte mervärdesbeskattas i Sverige och förslaget innebär således ingen förändring för Sveriges mervärdesskatteintäkter.

Även tjänster omfattas av förslaget. Beroende på typen av tjänst och var tjänsten anses omsatt skulle detta också kunna påverka Sveriges mervärdesskatteintäkter. Om någon säljer en skattepliktig tjänst till ett EU-organ och tjänsten är omsatt i Sverige ska tjänsten beskattas med svensk mervärdesskatt. Förslaget innebär dock att mervärdesskatten i dessa fall ska återbetalas och Sverige kommer därmed inte att erhålla mervärdesskatt på den utförda tjänsten.

Den offentligfinansiella effekten beror således bl.a. på var varan eller tjänsten mottagits och i vilken utsträckning företag eller myndigheter i Sverige har sålt och bedöms kunna sälja sådana varor och tjänster till EU-organ som faller inom ramen för förslaget. Eftersom förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2022 och tillämpas retroaktivt har en eventuell offentligfinansiell effekt redan uppstått för 2021. Utifrån information från Socialstyrelsen bedöms dock endast ett fåtal sådana transaktioner ha ägt rum sedan den 1 januari 2021. Bedömningen är att dessa transaktioner uppskattningsvis skulle medföra återbetalning av mervärdesskatt för omkring 10 miljoner kronor. Det kan dock inte uteslutas att fler transaktioner skulle ha kunnat ske och effekten skulle då kunna bli något

högre. Eftersom förslaget tillämpas retroaktivt uppstår även en ränteeffekt. Detta eftersom Sverige erhållit mervärdesskatt som Sverige inte ska erhålla enligt förslaget och som ska återbetalas under 2022. Sverige har då räntefritt disponerat över mervärdesskatt under den tid som belöper mellan betalning och återbetalning av mervärdesskatten. Eftersom räntan är runt noll bedöms denna effekt dock vara obefintlig.

Samtidig har Sverige mottagit varor för uppskattningsvis 35 miljoner kronor som skänkts från något EU-organ.

En ytterligare effekt av förslaget är den indirekta påverkan förslaget kan komma att få på EU-avgiften. Förslaget innebär att medlemsländerna kan komma att få minskade mervärdesskatteintäkter och därigenom minskar basen för den del av EU-avgiften som baseras på mervärdesskatt. Om den andel av EU-avgiften som betalas in från mervärdesskatt skulle minska skulle det kompenseras med en högre avgift från den BNI-baserade delen av EU-avgiften. Den effekt bedöms dock som marginell. Kommissionen uppskattade att det ursprungliga förslaget skulle kunna minska mervärdesskatteintäkterna i medlemsländerna med omkring 110 miljoner euro (omkring 1,1 miljarder kronor). Även om det nuvarande förslaget begränsats betydligt i förhållande till det ursprungliga förslaget utgjordes grunden för beräkningarna av den finansiering som hanterats inom ramen för EU:s Krisstödinstrument för år 2020. Kommissionen uppskattade att minskade mervärdesskatteintäkter med 110 miljoner euro skulle kunna minska avgiften från den mervärdesskattebaserade delen av EU-avgiften med omkring 1,65 miljoner euro (omkring 17 miljoner kronor). Det skulle innebära att den BNI-baserade avgiften skulle behöva öka med lika mycket. Sveriges andel av den BNI-baserade avgiften har ökat under 2021 då svensk ekonomi har vuxit snabbare än andra länder. Sveriges andel av den BNI-baserade avgiften är cirka 3,8 procent och förslaget skulle för Sveriges del då kunna innebära en ökad BNI-avgift med omkring 650 000 kronor.

Effekter för företagen

Förslaget bedöms inte få några större effekter för företag i Sverige som säljer varor och tjänster till EU-organ och som sedan skänks vidare till ett medlemsland. Som beskrevs i den första situationen i exemplet ovan, om ett EU-organ köper varor från ett företag i Sverige och sedan skänker dessa varor vidare till en myndighet, sjukhus eller annan institution i Sverige kommer EU-organet att betala det pris som anges inklusive mervärdesskatt, företaget betalar in moms och EU-organet begär sedan återbetalning från Skatteverket. Det kan således innebära en ökad administrativ börda för de EU-organ som hanterar transaktionen. Om i stället ett företag i Sverige säljer en vara till ett EU-organ i ett annat medlemsland, som beskrevs av den andra och tredje situationen ovan, kommer de svenska företagen normalt att sälja dessa utan mervärdesskatt. Detta borde inte medföra någon ytterligare administrativ börda för företagen.

Direktivets möjlighet att använda ansökningsförförande i stället för att undanta omsättningen har använts för alla tjänster och för varor som inte transporteras ut ur Sverige. Det gör att företagens försäljningar under 2021 inte påverkas av förslagen i sådana situationer. Om ett företag i Sverige i

stället har sålt varor som transporterats från Sverige till ett annat medlemsland borde svensk mervärdesskatt normalt inte ha tagits ut och dessa transaktioner borde av den anledningen inte påverkas, även om det inte helt kan uteslutas.

Bedömningen är att endast ett fåtal företag sålt varor eller tjänster som berörs av förslaget under 2021. Bedömningen är att även ett fåtal företag om ens några kommer att beröras under 2022 och så länge som covid-19 pandemin pågår. Det är troligt att de berörda företagen är stora företag eftersom det troligen rör sig om tillhandahållande av stora volymer av den vara som säljs. Samtidigt är det svårt att bedöma framtida behov eftersom det är ovisst hur covid-19 pandemin utvecklas. Om nya behov och andra förutsättningar skulle uppstå skulle kanske fler företag kunna bli berörda.

Förslaget bedöms inte få någon påverkan på konkurrensförhållandena eftersom ändringen i praktiken inte påverkar företagens försäljning i någon större utsträckning.

Effekter för enskilda och offentlig sektor

Förslaget bedöms inte få några effekter för enskilda eller offentlig sektor.

Effekter för myndigheter och domstolar

Reglerna bedöms endast bli tillämpliga i ett fåtal fall. Det är vidare så att flera EU-organ redan har möjlighet att ansöka om återbetalning av ingående skatt eller göra förvärv utan mervärdesskatt. Mot den bakgrunden bedöms förslaget endast medföra mycket ringa merkostnader och merarbete för Skatteverket, Tullverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Sådana kostnader kan därför hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget till lagändringar syftar till att genomföra bestämmelser i EU-direktiv och är således förenligt med EU-rätten.

Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2022. Förslagen innehåller även bestämmelser om att reglerna i huvudsak ska tillämpas från och med den 1 januari 2021. Detta är motiverat av att reglerna avser åtgärder föranledda av covid-19. Reglerna bedöms endast bli tillämpliga i ett fåtal fall och det bedöms därför inte finnas behov av några speciella informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar.

Övriga effekter

Bedömningen är att förslaget är av sådan karaktär att det inte får några effekter för miljön, ger effekter på sysselsättningen, ger fördelningsmässiga effekter eller effekter för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

7 Författningskommentar

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

3 kap.

3 §

I paragrafen anges vad undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet i 3 kap. 2 § ML inte omfattar. I *andra stycket* läggs det till en hänvisning till en ny paragraf 10 kap. 6 a § som reglerar villkoren för återbetalning av ingående skatt.

30 d §

I paragrafen anges vissa undantag från skatteplikt vid unionsinterna förvärv. Det läggs till en hänvisning till en ny paragraf 10 kap. 6 a § som reglerar återbetalning av ingående skatt. I paragrafen görs också en språklig ändring.

31 b §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att från skatteplikt undantas omsättning av varor till Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten, om

1. varorna sänds eller transporteras från Sverige till ett annat EU-land,
2. Europeiska kommissionen, byrån eller organet förvärvar varorna för att utföra uppgifter som har tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin, och
3. Europeiska kommissionen, byrån eller organet varken säljer de förvärvade varorna vidare direkt eller vid en senare tidpunkt.

Det *första stycket* motsvarar delvis artikel 151.1 första stycket ab i mervärdesskattedirektivet.

I *andra stycket* anges att när villkoren för undantaget i första stycket upphör att vara uppfyllda ska Europeiska kommissionen, den byrå eller det organ som har förvärvat varorna underrätta Skatteverket. Omsättningen av varorna ska då beskattas enligt de villkor som gällde vid den tidpunkten, dvs. vid den tidpunkt när villkoren upphör att vara uppfyllda.

Det *andra stycket* motsvarar artikel 151 punkten 3 i mervärdesskattedirektivet.

9 d kap.

3 §

I paragrafen regleras vad som ska inräknas i sådan omsättning som är så liten att den kan innebära skattebefrielse för en beskattningsbar person. I uppräknningen i *punkten 2* över sådan ersättning som ska inräknas och som avser ersättning för omsättning som är undantagen från skatteplikt, läggs en hänvisning till 3 kap. 31 b § till.

10 kap.

6 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* regleras återbetalningsrätten för ingående skatt när EU-organ gör förvärv av varor och tjänster i syfte att hantera covid-19-pandemin. Bestämmelsen motsvarar delvis artikel 151.1 första stycket ab i mervärdesskattedirektivet samt artikel 151.2 i mervärdesskattedirektivet.

Av *andra stycket* framgår att Europeiska kommissionen, den byrå eller det organ som har förvärvat varorna eller tjänsterna ska underrätta Skatteverket när villkoren för återbetalning i första stycket upphör att vara uppfyllda. Det mervärdesskattebelopp som tidigare har återbetalats ska då betalas tillbaka.

11 §

I paragrafens *första stycke* anges att den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt vissa bestämmelser. I uppräknningen över dessa bestämmelser läggs 3 kap. 31 b § till.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2022.

Enligt *andra punkten* ska de nya bestämmelserna i 3 kap. 31 b § och 10 kap. 6 a § samt bestämmelserna i 3 kap. 3 och 30 d §§ och 9 d kap. 3 § i den nya lydelsen tillämpas på mervärdesskatt för vilka vilken skattskyldighet inträtt den 1 januari 2021 eller senare.

Enligt *tredje punkten* ska den som i en ekonomisk verksamhet före ikraftträdandet omsätter varor eller tjänster som omfattas av undantaget i 3 kap. 31 b § ha rätt till återbetalning av ingående skatt som hänför sig till sådan omsättning om skattskyldigheten för den inträtt den 1 januari 2021 eller senare.

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 5.

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

2 kap.

3 b §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att frihet från mervärdesskatt ska gälla vid import av varor som görs av Europeiska kommissionen, en byrå eller ett organ som har inrättats enligt unionsrätten, om Europeiska kommissionen, byrån eller organet importerar varorna för att utföra uppgifter som har tilldelats enligt unionsrätten i syfte att hantera covid-19-pandemin.

Av *andra stycket* framgår att frihet från mervärdesskatt endast gäller om de importerade varorna inte säljs vidare direkt eller vid en senare tidpunkt

av Europeiska kommissionen, den byrå eller det organ som har gjort importen.

Av *tredje stycket* framgår att om villkoren från mervärdesskattefriheten upphör att vara uppfyllda ska Europeiska kommissionen, den byrå eller det organ som har gjort importen underrätta Skatteverket om detta i de fall som avses i 2 kap. 2 § tullagen (2016:253), dvs. när skatt ska tas ut enligt i enlighet med skatteförfarandelagen (2011:1244). I andra fall ska Tullverket underrättas. Importen av varorna ska då beskattas enligt de villkor som gällde vid den tidpunkten, dvs. vid den tidpunkten när villkoren upphör att vara uppfyllda.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2022. De tillämpas dock på import av varor som har skett den 1 januari 2021 eller senare.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 5.