



REGERINGSKANSLIET

Analys Remiss

2013-06-20

Fi2013/2482

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Johan Lindqvist

Telefon 08-405 28 79

Proj. nr
STATENS ENERGIMYNDIGHET
Ank. 2013 -06- 24
D/Dnr 2013-4860

2013-06-24

31/7-2013

Kopia till:

Lg

Camilla R

Paul W

Promemoria om vissa skattefrågor

Remissinstanser:

1. Svea hovrätt
2. Malmö tingsrätt
3. Kammarrätten i Jönköping
4. Förvaltningsrätten i Uppsala
5. Kommerskollegium
6. Länsstyrelsen i Stockholms län
7. Statskontoret
8. Tullverket
9. Finansinspektionen
10. Skatteverket
11. Kronofogdemyndigheten
12. Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet
13. Naturvårdsverket
14. Transportstyrelsen
15. Konkurrensverket
16. Stiftelsen Norrlandsfonden
17. Stiftelsen Industrifonden
18. Statens Energimyndighet
19. Tillväxtverket
20. Regelrådet
21. Far
22. Folktandvården
23. Företagarförbundet
24. Företagarna
25. Lantmännen
26. Malmö Aviation
27. Motorbranschens riksförbund
28. Motormännens riksförbund
29. Näringslivets Skattedelegation
30. Perstorp Bioproducts AB

31. SAS
32. SEKAB Biofuels & Chemicals AB
33. Skattebetalarnas förening
34. Stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond
35. Stiftelsen Konung Carl XVI Gustafs 50-års fond
36. Stiftelsen Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet
37. Stiftelsen Svenska bibelsällskapets bibelfond
38. Stiftelsen TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne
39. Stiftelser i Samverkan
40. Svensk Handel
41. Svensk Inkasso
42. Svenska bankföreningen
43. Svenska Flygbranschen
44. Svenska Fondhandlarföreningen
45. Svenska Petroleum & Biodrivmedel Institutet
46. Svenskt Flyg
47. Svenskt Näringsliv
48. Sveriges advokatsamfund
49. Sveriges export- och investeringsråd
50. Sveriges Kommuner och Landsting
51. Sveriges Standardiseringsförbund
52. Sveriges Tandläkarförbund
53. Sveriges Tandteknikerförbund
54. Swedavia AB

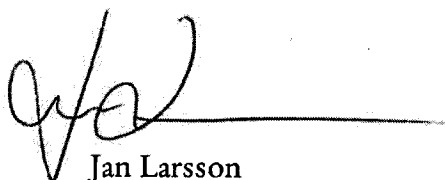
Remissvar (ett exemplar) ska ha kommit in till Finansdepartementet senast **den 5 augusti 2013**. Skicka gärna också svaret i word-format via e-post till fi.registrator@regeringskansliet.se

I remissen ligger att regeringen vill ha synpunkter på förslagen eller materialet i promemorian.

Myndigheter under regeringen är skyldiga att svara på remissen. En myndighet avgör dock på eget ansvar om den har några synpunkter att redovisa i ett svar. Om myndigheten inte har några synpunkter, räcker det att svaret ger besked om detta.

För **andra remissinstanser** innebär remissen en inbjudan att lämna synpunkter.

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens promemoria *Svara på remiss – hur och varför* (SB PM 2003:2). Den kan laddas ner från Regeringskansliets webbplats www.regeringen.se.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized initials 'JL' followed by a horizontal line.

Jan Larsson
Ämnesråd

Promemoria om vissa skattefrågor

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås flera förändringar av mervärdesskattelagen (1994:200). Det föreslår förändringar bl.a. avseende vissa undantag från mervärdesskatt för luftfartyg och dentaltekniska produkter och tjänster. Vidare föreslås att vissa biobränslen ska omfattas av möjligheten att placeras i skatteupplag och därmed undantas från mervärdesskatt. Flera av förändringarna innebär att det svenska mervärdesskattesystemet ytterligare anpassas till EU-rätten.

I promemorian föreslås vidare ett par förändringar på indrivningsområdet och en ändring vad gäller ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande och handräckning. I promemorian föreslås även en ändring i 7 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, med anledning av att Sveriges Exportråd och Myndigheten för utländska investeringar slås ihop. Det föreslås vidare mindre justeringar i 7 kap. 17 § IL som reglerar subjekt som bara är skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastighet. Promemorian innehåller dessutom ett förslag som innebär att kapitalvinst vid avyttring av ett indirekt innehav av marknadsnoterade andelar beskattas med samma skattesats som gäller för utdelning vid sådant indirekt innehav, dvs. med trettio procent.

Innehållsförteckning

1	Lagtext	5
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	5
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid	12
1.3	Lag om ändring i lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning	13
1.4	Lag om ändring i lagen (2008:879) om europeiskt betalningsföreläggande	15
1.5	Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	16
1.6	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	17
1.7	Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen	21
2	Inledning	22
3	Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid inköp och hyra av husbilar	22
3.1	Bakgrund	22
3.2	Gällande rätt	23
3.2.1	Svensk rätt	23
3.2.2	EU-rätt	23
3.3	Klargörande av tillämpningsområdet för avdragsförbudet	24
4	Mervärdesskatt vid upplåtelse för fartyg av hamnar och för luftfartyg av flygplatser	25
4.1	Bakgrund	25
4.2	Gällande rätt	25
4.2.1	Svensk rätt	25
4.2.2	EU-rätt	26
4.3	Förändringar av vissa upplåtelser rörande fastighet	26
5	Undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster	27
5.1	Bakgrund	27
5.2	Gällande rätt	27
5.2.1	Svensk rätt	27
5.2.2	EU-rätt	27
5.2.3	Skatteverkets ställningstagande	28
5.3	Ändrat undantag för dentaltekniska produkter och tjänster	29
6	Undantag från mervärdesskatt för luftfartyg	30
6.1	Bakgrund	30
6.2	Gällande rätt	30
6.2.1	Svensk rätt	30
6.2.2	EU-rätt	30

6.2.3	Skatteverkets ställningstagande	31
6.3	Ändrat undantag för luftfartyg.....	31
7	Mervärdesskatt vid distansförsäljning av varor.....	32
7.1	Bakgrund	32
7.2	Gällande rätt	33
7.2.1	Svensk rätt	33
7.2.2	EU- rätt	33
7.3	Förändrade regler avseende s.k. distansförsäljning	34
8	Mervärdesskattefrihet för omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager	36
9	Undantag från mervärdesskatt för vissa bränslen m.m. som är avsedda att placeras i skatteupplag.....	37
9.1	Bakgrund	37
9.2	Gällande rätt	38
9.2.1	Svensk rätt	38
9.2.2	EU-rätt	39
9.3	Tillägg till förteckningen av de varor som kan undantas från skatteplikt vid placering i skatteupplag	39
10	Beräkning av lagstadgad tid vid återbetalning av mervärdesskatt .	41
10.1	Bakgrund	41
10.2	Gällande rätt	42
10.2.1	Svensk rätt	42
10.2.2	EU rätt	42
10.3	Förändrad tidpunkt gällande ansökan om återbetalning av mervärdesskatt.....	42
11	Ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande och handräckning.....	43
12	Förändringar i den s.k. katalogen.....	45
12.1	Bakgrund	45
12.2	Subjekt som har upphört med sin verksamhet eller som helt har avvecklats	45
12.3	Sveriges export- och investeringsråd.....	47
12.4	Subjekt som har ändrat namn	47
13	Ränta enligt lagen om dröjsmålsavgift.....	48
14	Kapitalvinst vid indirekt innehav av marknadsnoterade andelar....	48
15	Möjlighet att begära bistånd med indrivning inom Europeiska unionen för mindre belopp	50
16	Konsekvenser	51
16.1	Inledning.....	51
16.2	Undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster	51
16.3	Undantag från mervärdesskatt för luftfartyg	53
16.4	Undantag från mervärdesskatt för vissa bränslen m.m. som är avsedda att placeras i skatteupplag.....	55
16.5	Mervärdesskatt vid distansförsäljning av varor.....	57

16.6	Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid inköp och hyra av husbilar	57
16.7	Beräkning av lagstadgad tid vid återbetalning av mervärdesskatt.....	57
16.8	Mervärdesskattefrihet för omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager	58
16.9	Mervärdesskatt vid upplåtelse för fartyg av hamnar och för luftfartyg av flygplatser	58
16.10	Ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande och handräckning	59
16.11	Förändringar i den s.k. katalogen	59
16.12	Ränta enligt lagen om dröjsmålsavgift	59
16.13	Kapitalvinst vid indirekt innehav av marknadsnoterade andelar	59
16.14	Möjlighet att begära bistånd med indrivning inom Europeiska unionen för mindre belopp	60
17	Författningskommentar.....	61
17.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	61
17.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid.....	63
17.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning	63
17.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (2008:879) om europeiskt betalningsföreläggande	63
17.5	Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)	64
17.6	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	64
17.7	Förslaget till lag om ändring i lagen om (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen	65

1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 13 §, 3 kap. 3, 4 och 21 §§, 5 kap. 2 och 2 a §§ samt 9 c kap. 1, 3, 7 och 9 §§ mervärdesskattelagen (1994:200)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

13 §

Med personbil förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet.

Med personbil förstås i 2 kap. 5 § 3, 7 kap. 4 §, 8 kap. 10, 15 och 16 §§ samt 13 kap. 15 § dock inte fordon som är personbil klass II enligt 2 § lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner och har en totalvikt som

*1. överstiger 3 500 kilogram,
eller*

2. är högst 3 500 kilogram, om fordonets förarhytt utgör en separat karosserienhet.

3 kap.

3 §²

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 *parkerings-* 5. upplåtelse av *lokaler och platser i parkeringsverksamhet, platser för parkering av transportmedel,*
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2012:386

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.

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, och

11. 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 eller en kommun 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, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet 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

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 skall 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.

4 §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna.

Undantaget omfattar även

– kontroller och analyser av prov som tagits som ett led i sjukvården eller tandvården, och

– omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när

– omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när

produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, *dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd.*

produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandläkare eller dentaltekniker.

21 §

Från skatteplikt undantas omsättning av

1. skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske,
2. fartyg för bogsering eller bärgning,
3. luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran,
3. luftfartyg som ska användas av lufttrafikföretag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot ersättning,
4. tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana fartyg eller luftfartyg,
5. delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg, när varan
 - säljs eller hyrs ut till den som äger fartyget eller luftfartyget eller den som varaktigt nyttjar fartyget eller luftfartyget enligt avtal med ägaren, eller
 - förs in i landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning, och
6. tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning som anges i 5.

Undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller införs för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte.

Undantaget gäller inte för skepp, som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften. Undantaget gäller inte heller omsättning eller import av flodsprutor, pontonkranar, flytdockor och andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg.

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämföras luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

5 kap.

2 §³

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen är omsatt inom landet, om

1. varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 2 a §,
2. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning,
3. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importeras till landet från en plats utanför EU av den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 för att omsättas, eller
4. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land till en köpare i Sverige, om

³ Senaste lydelse 2011:283.

- säljarens omsättning är sådan som anges i andra stycket,
- köparen inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 för förvärvet av varan, och
- varan inte är ett nytt transportmedel.

En vara är omsatt inom landet enligt första stycket 4 endast om varan är en punktskattepliktig vara, eller värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret, eller *säljaren omfattas av ett sådant beslut som anges i tredje stycket*. I värdet av säljarens sammanlagda omsättning ska inte beaktas värdet av punktskattepliktiga varor.

En omsättning ska anses vara gjord i Sverige enligt första stycket 4 även om de i andra stycket angivna beloppsgränserna inte överstigs, under förutsättning att *vederbörlig myndighet i det land där transporten påbörjas har medgett att säljarens omsättning inte ska anses vara gjord i det landet*.

En vara är omsatt inom landet enligt första stycket 4 endast om varan är en punktskattepliktig vara, eller värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret, eller *om säljarens omsättning omfattas av tredje stycket*. I värdet av säljarens sammanlagda omsättning ska inte beaktas värdet av punkt-skattepliktiga varor.

En omsättning ska anses vara gjord i Sverige enligt första stycket 4 även om de i andra stycket angivna beloppsgränserna inte överstigs, under förutsättning att *säljaren har uppfyllt de villkor som det land där transporten påbörjas har för att omsättningen inte ska anses vara gjord i det landet*.

2 a §⁴

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

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

1. säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land och säljaren är

a) registrerad till mervärdesskatt i det landet för *omsättningen*, eller

b) *skyldig att vara registrerad till mervärdesskatt i det landet för omsättningen*, eller

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

9 c kap.

1 §⁵

Från skatteplikt undantas, om inte annat följer av andra stycket

⁴ Senaste lydelse 2011:283.

⁵ Senaste lydelse 2011:283.

1. omsättning och import av varor som anges i 9 §, om de är avsedda att placeras i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 §,

2. omsättning av tjänster som avser en sådan omsättning som anges i 1,

3. omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager under den tid varorna är placerade där, och

3. omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager *inom landet* under den tid varorna är placerade där, och

4. omsättning av varor som anges i 9 § och av tjänster, som görs i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 § under den tid varorna är placerade i skatteupplaget.

Skattefrihet enligt första stycket gäller endast under förutsättning att omsättningen eller importen inte syftar till slutlig användning eller förbrukning.

Vad som i första och andra styckena sägs om omsättning av varor gäller även vid unionsinterna förvärv av varorna.

3 §⁶

Med skatteupplag avses

1. för varor i 9 §, som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i nämnda lag, och

2. för övriga varor i 9 §, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §.

Med skatteupplag avses

1. för varor i 9 §, som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi *och omfattas av de förfaranderegler som omnämns i 3 a § i samma kapitel*, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § i nämnda lag,

2. för etylalkohol, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 9 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, och

3. för övriga varor i 9 §, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §.

Lydelse enligt prop. 2012/13:124

Föreslagen lydelse

7 §

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och

Som upplagshavare får den godkännas som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och

⁶ Senaste lydelse 2007:463.

som i egenskap av beskattningsbar person omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2. som yrkesmässigt i större omfattning lagrar sådana varor som avses i 3 § 2 eller 3.

Upplagshavarens lagring av varor ska äga rum i godkänt skatteupplag. Upplagshavarens lagring av varor ska äga rum i godkänt skatteupplag.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §

I 1 § första stycket 1 och 4 samt i 3 § avses varor som hänförs till följande nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN- nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan,

1. tenn (KN-nr 8001),
2. koppar (KN-nr 7402, 7403, 7405 eller 7408),
3. zink (KN-nr 7901),
4. nickel (KN-nr 7502),
5. aluminium (KN-nr 7601),
6. bly (KN-nr 7801),
7. indium (KN-nr ex 8112 91 eller ex 8112 99),
8. spannmål (KN-nr 1001 till 1005, 1006: endast obehandlat ris, eller 1007 till 1008),
9. oljeväxter och oljehaltiga frukter (KN-nr 1201 till 1207), kokosnöt, brasiliansk nöt och cashewnöt (KN-nr 0801), andra nötter (KN-nr 0802) eller oliver (KN-nr 0711 20),
10. spannmål och utsäde, inklusive sojabönor (KN-nr 1201 till 1207),
11. kaffe, inte rostat (KN-nr 0901 11 00 eller 0901 12 00),
12. te (KN-nr 0902),
13. kakaobönor, hela eller sönderslagna, råa eller rostade (KN- nr 1801),
14. råsocker (KN-nr 1701 11 eller 1701 12),
15. gummi, i ursprungliga former eller som plattor, ark eller remsor (KN-nr 4001 eller 4002),
16. ull (KN-nr 5101),
17. kemikalier i bulk (kapitel 28 och 29),
18. mineraloljor, inklusive propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 12 eller 2711 13),
18. mineraloljor, inklusive HVO, naturgas, biogas, propan och butan; också inklusive råpetroleumoljor (KN-nr 2709, 2710, 2711 11 00, 2711 12, 2711 13, 2711 19 00, 2711 21 00 eller 2711 29 00),
19. silver (KN-nr 7106),
20. platina; palladium, rhodium (KN-nr 7110 11 00, 7110 21 00 eller 7110 31 00),
21. potatis (KN-nr 0701),
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515), och
22. vegetabiliska oljor och fetter och deras fraktioner, oavsett om de är raffinerade eller inte, dock inte kemiskt modifierade (KN-nr 1507 till 1515),

23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10).

23. virke (KN-nr 4407 10 eller 4409 10),

24. etylalkohol, E85 och ED95 (KN-nr 2207, r 2208 eller 3824),

25. fettsyrametylestrar (KN-nr 3823 90 99),

26. råttoljor (KN-nr 3803 00 10), och

27. tillsatser i motorbränsle (KN-nr 3811 11 10, 3811 11 90, 3811 19 00 eller 3811 90 00).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid

Härigenom föreskrivs att 2 § i lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Infaller den tid, då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får åtgärden vidtas nästa vardag.

Första stycket gäller inte i fråga om

1. de frister för häktningss-
framställning och häktningss-
förhandling som anges i 24 kap.
12 och 13 §§, 17 § fjärde stycket
och 19 § rättegångsbalken, *och*

2. den frist för sammanträde i
ärende om kontaktförbud avseende
gemensam bostad som anges i
19 § andra stycket lagen
(1988:688) om kontaktförbud.

1. de frister för häktningss-
framställning och häktningss-
förhandling som anges i 24 kap.
12 och 13 §§, 17 § fjärde stycket
och 19 § rättegångsbalken,

2. den frist för sammanträde i
ärende om kontaktförbud avseende
gemensam bostad som anges i
19 § andra stycket lagen
(1988:688) om kontaktförbud, *och*

3. *den senaste dag som anges i
19 kap. 32 § mervärdesskattelagen
(1994:200) avseende ansökan om
återbetalning av mervärdesskatt.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

¹ Senaste lydelse 2011:488.

1.3 Lag om ändring i lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning

Härigenom föreskrivs att 48 § lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

48 §

Regeringen får meddela föreskrifter om ersättning enligt 46 och 47 §§.

Ersättning till sökanden för kostnader i mål om betalningsföreläggande eller handräckning hos Kronofogdemyndigheten får avse sökandens eget arbete med anledning av målet samt arvode till ombud eller biträde. Ersättningen skall bestämmas till skäligt belopp och får endast om det finns särskilda skäl bestämmas till högre belopp än trehundraåttio kronor i mål om betalningsföreläggande och fyrahundratjugo kronor i mål om handräckning.

Ersättning till svaranden för kostnader i mål om särskild handräckning hos Kronofogdemyndigheten får avse svarandens eget arbete med anledning av målet samt arvode till ombud eller biträde. Ersättningen skall bestämmas till skäligt belopp och får endast om det finns särskilda skäl bestämmas till högre belopp än fyrahundratjugo kronor.

*I mål som anges i första stycket får ersättning dessutom avse ansöknings- och expediti-
avgifter samt registreringsbevis, om sådant bevis har behövts. Sökanden har vidare rätt till skälig ersättning för delgivningskostnader, för översättning av inlagor eller andra handlingar samt för kopior, i den utsträckning antalet sådana överstiger
tjugofem.*

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i mål som har kommit in till Kronofogdemyndigheten före ikraftträdandet.

1.4 Lag om ändring i lagen (2008:879) om europeiskt betalningsföreläggande

Härigenom föreskrivs att 9 § lagen (2008:879) om europeiskt betalningsföreläggande ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 §

Ersättning till sökanden för kostnader i målet får avse ansökningsavgift samt skäligt belopp för

1. delgivning,
2. översättning av handlingar, och
3. sökandens eget arbete med anledning av målet och arvode till ombud eller biträde.

Regeringen meddelar närmare föreskrifter om ersättning för kostnader enligt första stycket 3.

Ersättning till sökanden för kostnader i målet får avse ansökningsavgift samt skäligt belopp för

1. delgivning,
- . översättning av handlingar, och
3. sökandens eget arbete med anledning av målet och arvode till ombud eller biträde.

Ersättning för kostnader enligt första stycket 3 får endast om det finns särskilda skäl bestämmas till högre belopp än 380 kronor.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.
 2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i mål som har kommit in till Kronofogdemyndigheten före ikraftträdandet.

1.5 Förslag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska följande lydelse.

*Lydelse enligt lagrådsremissen Föreslagen lydelse
Reformerade inkomstskatteregler
för ideell sektor, beslutad den
4 april 2013*

3 kap.

4 §¹

Byggnad samt tomtmark och övrig mark som hör till byggnaden samt markanläggning som hör till fastigheten ska undantas från skatte- och avgiftsplikt om fastigheten ägs av någon av följande institutioner och om den till övervägande del används i deras verksamhet såsom sådana:

1. Kyrkor samt barmhärtighetsinrättningar som avses i 7 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt sådana särskilda rättssubjekt som avses i 10 § första stycket lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan.

2. Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som uppfyller kraven i 7 kap. 4–12 §§ inkomstskattelagen.

3. Akademier, Nobelstiftelsen, 3. Akademier, Nobelstiftelsen, stiftelsen Dag Hammarskjölds stiftelsen Dag Hammarskjölds Minnesfond, Apotekarsocieteten Minnesfond och stiftelsen stiftelse för främjande av Sveriges sjömanshus. *farmacins utveckling m.m.* och stiftelsen Sveriges sjömanshus.

4. Sådana studentkårer, nationer och samarbetsorgan som avses i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen.

5. Utländska staters beskickningar.

Skatte- och avgiftsfriheten ska endast avse egendom, som enligt 4 kap. 5 § utgör annan typ av taxeringsenhet än lantbruksenhet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas första gången vid 2014 års fastighetstaxering.

¹ Senaste lydelse 2009:767.

1.6 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 17 §, 9 kap. 8 § och 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen (1999:1229)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

7 kap.

17 §

Följande juridiska personer är också skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter:

- Aktiebolaget Svenska Spel och dess helägda dotterbolag som bara bedriver spelverksamhet,
- Aktiebolaget Trav och Galopp,
- *Alva och Gunnar Myrdals stiftelse,*
- *Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m.,*
- *Bokbranschens Finansieringsinstitut Aktiebolag,*
- *Dag Hammarskjölds minnesfond,*
- *Fonden för industriellt samarbete med u-länder,*
- *Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete,*
- *Handelsprocedurrådet,*
- *Industri- och nyföretagarfonden,*
- Jernkontoret, så länge kontorets vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägarna,
- *Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö,*
- Nobelstiftelsen,
- *Norrlandsfonden,*
- *Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet,*
- Right Livelihood Award Stiftelsen,
- SSR – Sveriges Standardiseringsråd, så länge dess vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till medlemmarna,
- Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond,
- *Stiftelsen Industricentra,*
- *Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland,*
- *Stiftelsen Landstingens fond för teknikupphandling och produktutveckling,*
- Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO,
- *Stiftelsen Samverkan universitet/högskola och näringsliv i Stockholm och de sex motsvarande stiftelserna med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg och Lund,*
- Stiftelsen Svenska Filminstitutet,
- Stiftelsen Sveriges Nationaldag,
- *Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet,*

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

- Stiftelsen UV-huset,
- *Stiftelsen ÖV-huset,*
- *Svenska bibelsällskapets bibelfond,*
- Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet,
- Svenska skeppshypotekskassan,
- *Svenska UNICEF-kommittén,*
- *Sveriges exportråd, och*
- *TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne.*

Föreslagen lydelse

7 kap.

17 §

Följande juridiska personer är också skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter:

- Aktiebolaget Svenska Spel och dess helägda dotterbolag som bara bedriver spelverksamhet,
- Aktiebolaget Trav och Galopp,
- Jernkontoret, så länge kontorets vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till delägarna,
- Nobelstiftelsen,
- Right Livelihood Award Stiftelsen,
- Stiftelsen Anna Lindhs Minnesfond,
- *Stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond,*
- *Stiftelsen Industrifonden,*
- *Stiftelsen Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond,*
- *Stiftelsen Norrlandsfonden,*
- *Stiftelsen Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet,*
- Stiftelsen Produktionstekniskt centrum i Borås för tekoindustrin – PROTEKO,
- *Stiftelsen Svenska bibelsällskapets bibelfond,*
- Stiftelsen Svenska Filminstitutet,
- Stiftelsen Sveriges Nationaldag,
- *Stiftelsen TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne,*

- Stiftelsen UV-huset,
- Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet,
- Svenska skeppshypotekskassan,
- *Sveriges export- och investeringsråd, och*
- *Sveriges Standardiseringsförbund, så länge dess vinstmedel används till allmänt nyttiga ändamål och utdelning inte lämnas till medlemmarna.*

9 kap.**8 §²**

Räntor på skatt, tull eller avgift enligt följande bestämmelser får inte dras av:

- 5 kap. 8 § vägtrafikskattelagen (2006:227) eller 8 § lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt,
- 5 kap. 14–18 §§ tullagen (2000:1281), och
- 65 kap. 2 §, 4 § första stycket, 5–13 och 19 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Dröjsmålsavgifter	<i>beräknade</i>	Dröjsmålsavgifter och ränta som
enligt lagen (1997:484) om		<i>beräknas</i> enligt lagen (1997:484)
dröjsmålsavgift får inte dras av.		om dröjsmålsavgift får inte dras av.

42 kap.**15 a §**

Utdelning och kapitalvinst på följande aktier och andelar tas upp till fem sjättedelar:

- aktier i svenska aktiebolag,
- andelar i svenska ekonomiska föreningar som inte är kooperativa, och
- andelar i utländska juridiska personer, om inkomstbeskattningen av den utländska juridiska personen är jämförlig med inkomstbeskattningen enligt denna lag av ett svenskt företag, som inte är en kooperativ förening, med motsvarande inkomster.

Första stycket tillämpas inte om

- företaget är marknadsnoterat,
- företaget har varit marknadsnoterat men marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs,

– företaget under <i>det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren</i> , direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person	– företaget under <i>beskattningsåret eller under något av de fyra föregående beskattningsåren</i> , direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person,
---	--

- företaget är ett privatbostadsföretag,
- andelarna är kvalificerade, eller
- en kapitalvinst ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet enligt 49 a kap.

Ett företag anses marknadsnoterat om någon andel i företaget är marknadsnoterad.

² Senaste lydelse 2011:1256.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2013, om inte annat anges i punkten 2.

2. Bestämmelsen i 7 kap. 17 § i sin nya lydelse tillämpas i fråga om Sveriges export- och investeringsråd första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2012.

1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen

Härigenom föreskrivs att 12 § lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

Kronofogdemyndigheten får inte begära bistånd med indrivning i en annan medlemsstat vid en tidpunkt när fordran är föremål för om- eller överprövning, såvida inte fordran är verkställbar här trots detta, och detsamma gäller enligt den andra medlemsstatens lagstiftning. Bistånd får inte heller begäras om det sammanlagda beloppet av fordringar som omfattas av denna lag mot en gäldenär understiger 1 500 euro.

Kronofogdemyndigheten får inte begära bistånd med indrivning i en annan medlemsstat vid en tidpunkt när fordran är föremål för om- eller överprövning, såvida inte fordran är verkställbar här trots detta, och detsamma gäller enligt den andra medlemsstatens lagstiftning. Bistånd får inte heller begäras om det sammanlagda beloppet av fordringar som omfattas av denna lag mot en gäldenär understiger 1 500 euro, *såvida det inte kan antas att biståndet kan lämnas genom avräkning mot en fordran på återbetalning av skatt eller avgift, eller annars med liten arbetsinsats av den anmodade myndigheten.*

Innan bistånd med indrivning begärs ska Kronofogdemyndigheten vidta de åtgärder för att driva in fordran i Sverige som är lämpliga, utom om

1. det är uppenbart att det inte finns några tillgångar här som kan tas i anspråk för indrivning eller att denna inte kommer att leda till full betalning, och Kronofogdemyndigheten har upplysningar som visar att den berörda personen har tillgångar i den andra medlemsstaten, eller

2. indrivning av fordran i Sverige skulle medföra orimliga svårigheter.

Motsvarande villkor gäller i fråga om skyldigheten att lämna bistånd med indrivning i Sverige av en annan medlemsstats fordran.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

2 Inledning

Reglerna om mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU och det svenska reglerna har således i allt väsentligt sin motsvarighet i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet eller direktivet).¹ I denna promemoria föreslås förändringar av mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, som innebär att det svenska mervärdesskattesystemet ytterligare anpassas till EU-rätten. Förslagen har sin grund i egna initiativ av Finansdepartementet, initiativ av Skatteverket och förslag till lagändringar som inkommit till Finansdepartementet. Förslaget om ändring gällande undantaget från mervärdesskatt för luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran har föranletts av att Europeiska kommissionen (kommissionen) i en förfrågan till Sverige ifrågasatt den svenska bestämmelsens överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet.

Vidare föreslås vissa ändringar i bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229), fastighetstaxeringslagen (1979:1152), lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen samt lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning.

3 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid inköp och hyra av husbilar

3.1 Bakgrund

I mervärdesskattelagen finns särskilda regler om avdragsrätt vid inköp och hyra av personbilar. Vid inköp av en personbil är den ingående skatten på inköpet inte avdragsgill och vid hyra av bil kan avdrag enbart göras med hälften av den ingående skatten på hyran. Undantag från detta görs för vissa särskilt angivna verksamheter. Mervärdesskattelagens definition av personbil är för sitt innehåll till övervägande del beroende av definitionen av sådana bilar i 2 § lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner. Genom en ändring i den lagen kan bilar av ett slag som inte tidigare omfattades av avdragsförbuden omfattas av dessa. EU-rätten innebär dock att ett befintligt avdragsförbud får behållas, men inte utökas (jfr punkten 46 i dom den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002 s. I-81). Mot denna bakgrund har Skatteverket i tillämpningen givit avdragsförbuden ett mer inskränkt tillämpningsområde jämfört med dess lydelse (se Skatteverkets ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 651144-06/111). Fråga har därför uppkommit om mervärdesskattelagens bestämmelser om avdragsförbud för personbilar behöver förändras.

¹EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112). Direktivet är senast ändrat genom direktiv 2010/88/EG (EUT L 326, 10.12.2010, s. 1, Celex 32010L0088)

3.2 Gällande rätt

3.2.1 Svensk rätt

Mervärdesskattelagen innehåller i 8 kap. 15 och 16 §§ nationella avdragsförbud för ingående skatt hänförlig till personbil eller motorcykel. Förbuden omfattar inte ingående skatt som avser förvärv eller hyra av sådana fordon för ändamålen återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning. De omfattar som huvudregel inte heller hyra av sådana fordon för dessa ändamål.

Vid förvärv av personbil eller motorcykel för ändamål som omfattas av förbuden gäller att ingående skatt inte får dras av vid förvärvet av fordonet. Detsamma gäller vid hyra av ett sådant fordon, om det endast i ringa omfattning används i verksamhet som medför skattskyldighet. Om fordonet används i mer än ringa omfattning får avdrag göras med hälften av den ingående skatt som avser hyra av personbil eller motorcykel, utan hänsyn till om fordonet även delvis används utom verksamheten.

Bedömningen av vad som är personbil enligt mervärdesskattelagen ska ske med ledning av vad som utgör personbil enligt vägtrafikförfattningarna (jfr RÅ 2005 ref. 23). Numera finns definitioner av personbil, lastbil och buss i lagen om vägtrafikdefinitioner (jfr prop. 2000/01:95 s. 109). Den lagens definition av personbil ändrades den 1 maj 2006. Då infördes den nuvarande indelningen i personbilar klass I och personbilar klass II. Med personbil klass II avses husbilar (2 § lagen om vägtrafikdefinitioner). I prop. 2005/06:65 s. 98 ff. sägs att innan ändringen hänfördes husbilar enligt det svenska regelverket normalt till fordonsslaget lastbilar.

Mervärdesskattelagen innehåller en avvikelse från personbilsbegreppet i vägtrafiklagstiftningen. Vid tillämpningen av mervärdesskattelagen ska med personbil även förstås lastbil med skåpkarosseri och buss om fordonets totalvikt är högst 3500 kilogram. Det gäller dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet (1 kap. 13 ML).

3.2.2 EU- rätt

EU-rätten innehåller inte några harmoniserade avdragsförbud för ingående skatt som hänför sig till personbilar eller något annat. Medlemsstaterna i unionen får i stället, till dess att Europeiska rådet enhälligt på kommissionens förslag beslutar om EU-gemensamma förbud, behålla nationella avdragsförbud som gällde den 1 januari 1979 eller, för de stater som anslutit sig till unionen efter den dagen, dagen för deras anslutning (jfr artikel 176 i mervärdesskattedirektivet).

Av EU-domstolens rättspraxis framgår att ändringar i existerande och enligt artikel 176 i mervärdesskattedirektivet tillåtna avdragsförbud godtas om de medför att medlemsstaten minskar ett avdragsförbuds tillämpningsområde. Domstolen har även fastslagit att utökningar av tillämpningsområdet för sådana förbud inte är tillåtet. Vidare har domstolen uttalat att inte bara lagbestämmelser i egentlig mening utan även administrativa rättsakter, t.ex. förvaltningspraxis som utvecklats av

offentliga myndigheter, ska beaktas vid tillämpning av artikel 176 (dom den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss A/S och AstraZeneca A/S mot Skatteministeriet, REG 2008, s. I-9549).

3.3 Klargörande av tillämpningsområdet för avdragsförbudet

Promemorians förslag: Vissa husbilar undantas från avdragsförbudet för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller hyra av personbil.

Skälen för promemorians förslag: Mervärdesskattelagens definition av personbil är för sitt innehåll till övervägande del beroende av definition av sådana bilar i 2 § lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner. Den lagens personbilsdefinition ändrades den 1 maj 2006. Frågan uppkommer därmed om ändringens konsekvenser för tillämpningsområdet för avdragsförbuden i 8 kap. 15 och 16 §§ ML är tillåtna enligt EU-rätten. I prop. 2005/06:65 s. 98 ff. sägs att innan ändringen hänfördes husbilar enligt det svenska regelverket normalt till fordonsslaget lastbilar medan de enligt EU-rätten hänfördes till fordonsslaget personbilar. Mot denna bakgrund infördes den gällande indelningen av personbilar i klass I och klass II där den senare avser husbilar. Husbilar har således från och med den 1 maj 2006 klassificerats som personbilar, vilket i sin tur medför att avdragsförbuden i 8 kap. 15 och 16 §§ ML enligt sin lydelse omfattar samtliga sådana bilar som klassificeras från och med detta datum, dvs. även sådana med en totalvikt över 3500 kilogram. En ny personbilsdefinition i lagen om vägtrafikdefinitioner har därför gjort att 8 kap. 15 och 16 §§ ML, från och med den 1 maj 2006, kan anses ha fått ett utökat tillämpningsområde jämfört med den 1 januari 1995. Reglernas lydelse gör att fler husbilar än tidigare kan omfattas av avdragsförbuden.

Som framgått ovan godtar EU-rätten inte att i och för sig tillåtna nationella avdragsförbud får ett utökat tillämpningsområde. På samma gång bör dock påpekas att Skatteverket i rättstillämpningen gett avdragsförbuden ett mer inskränkt tillämpningsområde jämfört med den uttryckliga lydelsen (se Skatteverkets ställningstagande 2006-12-13, dnr 131 651144-06/111). Mervärdesskattelagen bör dock förtydligas så att det klart framgår att avdragsförbuden inte har fått ett utökat tillämpningsområde jämfört med det de hade den 1 januari 1995. Detta uppnås bäst genom ett klargörande av den mervärdesskatterättsliga definitionen av personbil. Det bör framgå att definitionen inte omfattar sådana husbilar som klassificerades som lastbilar före den ovan nämnda ändringen i lagen om vägtrafikdefinitioner den 1 maj 2006. Samtidigt bör den föreslagna ändringen i mervärdesskattelagens personbilsdefinition inskränkas till att gälla 2 kap. 5 § 3, 7 kap. 4 § samt 8 kap. 10, 15 och 16 §§ samt 13 kap. 15 § ML, eftersom det endast är dessa regler som avser de aktuella avdragsförbuden eller sammanhänger med dessa. Personbilsdefinitionen bör dock ha ett oförändrat innehåll när det gäller dess användning i andra regler i mervärdesskattelagen, t.ex. 1 kap. 3 b § ML. Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 13 § ML.

4 Mervärdesskatt vid upplåtelse för fartyg av hamnar och för luftfartyg av flygplatser

4.1 Bakgrund

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastighet undantas enligt mervärdesskattelagen från mervärdesskatt. Det finns emellertid ett flertal avsteg från undantaget, bl.a. omfattas inte upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet eller upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser. Av praxis får det anses framgå att samtliga transportmedel omfattas av bestämmelsen om upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet. Mot denna bakgrund har fråga uppkommit om den särskilda regleringen i mervärdesskattelagen av upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser är överflödig.

4.2 Gällande rätt

4.2.1 Svensk rätt

Enligt 3 kap. 2 § ML är omsättning av fastighet samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter undantaget från skatteplikt. Av 3 kap. 3 § första stycket ML följer dock att bl.a. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet är skattepliktig (punkten 5). I förarbetena till bestämmelsen (prop. 1989/99:111 s. 197) anges bl.a. att med upplåtelse av parkeringsplats avsågs upplåtelse av parkeringsplats för fordon på marken eller i byggnad och att utanför mervärdesskatteplikten föll upplåtelser som inte skedde i parkeringsverksamhet. Upplåtelser i samband med t.ex. bostadsuthyrning var därmed skattefria. Bestämmelsen fördes i sak oförändrad in i den nuvarande mervärdesskattelagen (jfr prop. 1993/94:99 s. 149).

I 3 kap. 2 § första stycket 6 ML anges att undantaget från skatteplikt inte omfattar upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser. I förarbetena till denna bestämmelse (prop. 1989/99:111 s. 198) anförs bl.a. att med upplåtelse av flygplats avsågs upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av plan samt upplåtelse av hamnplats och dylikt för fartygen och motsvarande för luftfartygen.

Högsta förvaltningsdomstolen har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden har ansett att bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML omfattar upplåtelse av båtuppläggningsplatser för vinterförvaring och att det saknas skäl att bedöma båtuppläggning utom- respektive inomhus på olika sätt. (RÅ 2007 ref. 13).

4.2.2 EU-rätt

Medlemsstaterna ska enligt artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom från skatteplikt. I artikel 135.2 b anges dock att uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon inte ska omfattas av det tidigare nämnda undantaget.

EU-domstolen har i ett mål som rörde uthyrning av båtplatser och uppläggningsplatser för vinterförvaring av båtar konstaterat att de termer som har använts i de olika språkversionerna av artikeln för begreppet fordon inte är samstämmiga. Domstolen uttalade därefter att artikel 135.2 b i direktivet ska tolkas på så sätt att den omfattar upplåtelse för samtliga transportmedel, inbegripet båtar (C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn mot Skatteministeriet och Skatteministeriet mot Fonden Marselisborg Lystbådehavn, REG 2005 I-01527).

4.3 Förändringar av vissa upplåtelser rörande fastighet

Promemorians förslag: Upplåtelse av lokaler och platser för parkering bör omfatta samtliga transportmedel och regleras i endast en punkt. Begreppet parkeringsverksamhet tas bort.

Skälen för promemorians förslag: Genom ovan nämnda domar från EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen har det klarlagts att bestämmelsen som innebär avsteg från det skattefria området för upplåtelser av vissa rättigheter till fastigheter för parkeringsplatser omfattar upplåtelse för samtliga transportmedel. Tillämpningsområdet för 3 kap. 3 § första stycket 5 ML har således utvidgats genom de bedömningar som EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen har gjort. Det får därför anses klarlagt att bestämmelsen om upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML även omfattar upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser som i dag regleras i 3 kap. 3 § första stycket 6 ML. Bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 6 ML får således anses vara överflödig. Bestämmelsen bör därför tas bort.

I den svenska bestämmelsens motsvarighet i direktivet anges att undantaget från mervärdesskatt inte omfattar uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon. EU-domstolen har i ovan nämnda dom dock angett att direktivets bestämmelse ska tolkas så att den omfattar upplåtelse för samtliga transportmedel. Lydelsen av 3 kap. 3 § första stycket 5 ML bör anpassas i enlighet härmed.

Mot bakgrund av att ett tillhandahållande av en tjänst endast beskattas om det är fråga om ekonomisk verksamhet anses det obehövligt att i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML ange att upplåtelsen ska ske i parkeringsverksamhet (jfr prop. 2012/13:124 s. 92.).

I syfte att anpassa bestämmelsen till mervärdesskattedirektivet och praxis föreslås att 3 kap. 3 § 5 ML omfattar upplåtelse av lokaler och platser för parkering av transportmedel.

5 Undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster

5.1 Bakgrund

Enligt mervärdesskattelagen undantas omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Skatteverket har ansett att det inte går att tolka den svenska bestämmelsen i enlighet med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet och att den enskilde kan åberopa direkt effekt av bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet. Fråga har därför uppkommit om bestämmelsen i mervärdesskattelagen behöver ändras.

5.2 Gällande rätt

5.2.1 Svensk rätt

Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från mervärdesskatt bl.a. omsättning av tjänster som utgör tandvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Av 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML framgår att undantaget i bestämmelsens första stycke även omfattar omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter, när produkten eller tjänsten tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Undantaget infördes för att undanröja den olikhet i beskattning av dentaltekniska produkter som beskattningen innebar genom att skatteplikten medförde en högre skattebelastning om produkterna framställdes av ett dentallaboratorium än om de framställdes av en tandläkare eller av hos tandläkare anställd tandtekniker (prop. 1973:163 s. 132). En förutsättning för att undantaget i ML ska bli tillämpligt är att omsättningen tillhandahålls tandläkare, dentaltekniker eller den för vars bruk produkten är avsedd. Avgörande är således vem som förvärvar varan eller tjänsten. Något krav på vem som tillhandahåller varan eller tjänsten finns inte.

5.2.2 EU-rätt

Bestämmelsen i 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML motsvaras av artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna ska tillhandahållandet av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker undantas från skatteplikt. EU-domstolen har i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory NV mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2006 s. 1-1212 (nedan VDP Dental Laboratory), tagit ställning till omfattning av undantaget i artikel 13 A 1 e i sjätte direktivet. Domstolen hade i målet att ta ställning till om leveranser av tandproteser av mellanhand som inte är tandläkare eller tandtekniker omfattas av

undantaget. Bolaget som levererar tandproteserna hade inte någon tandläkare eller tandtekniker anställd utan agerade som mellanhand och köpte in tandproteser hos tandtekniker för att sälja vidare till tandläkare eller privatpersoner. Domstolen konstaterade att vad gäller det aktuella undantaget i artikel 13 A 1 e i sjätte direktivet framgår redan av ordalydelsen i den andra delen av meningen att ”tandproteser som tillhandahålls av tandläkare och tandtekniker” är undantagna. Vidare konstaterade domstolen att undantaget definieras inte bara med utgångspunkt från vilken typ av varor som levereras, utan även utifrån vad leverantören har för egenskaper. Domstolen ansåg att det klart framgår av ordalydelsen i artikeln att inte alla leveranser av tandproteser är undantagna från mervärdesskatteplikt, utan endast leveranser från de där angivna två yrkesgrupperna, det vill säga tandläkare och tandtekniker.

5.2.3 Skatteverkets ställningstagande

I ett ställningstagande har Skatteverket redovisat sin syn på hur det nu aktuella undantaget ska tolkas (Skatteverkets ställningstagande 2007-01-30, dnr 131 801346-56/11I). Skatteverket anser att den svenska lagstiftningen innebär att ett tillhandahållande av en dentalteknisk produkt ska undantas från skatteplikt när tillhandahållandet sker till tandläkare, tandtekniker eller till slutkonsumenten av produkten. Det innebär enligt Skatteverket att i regleringen i mervärdesskattelagen anges ett annat tillämpningsområde än det som anges i mervärdesskattedirektivet när det gäller vilka produkter som avses. Bestämmelsen i mervärdesskattelagen begränsas inte endast till tillhandahållanden från tandtekniker eller tandläkare utan samtliga tillhandahållanden av dentaltekniska produkter omfattas. Detta gäller dock endast under förutsättning av tillhandahållandet sker till tandläkare, tandtekniker, eller till slutkonsument av produkten. Den svenska bestämmelsen har således enligt Skatteverket inte samma innebörd som motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Enligt Skatteverket finns det inte någon möjlighet att tolka 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML i enlighet med mervärdesskattedirektivet utan de tillhandahållanden som anges i denna bestämmelse i mervärdesskattelagen ska undantas från skatteplikt enligt bestämmelsens ordalydelse. Skatteverket anser emellertid att det är möjligt för den enskilde att åberopa direkt effekt av artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet när det är fråga om sådana tillhandahållanden som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt direktivet men inte av undantaget enligt mervärdesskattelagen. Dessutom anser Skatteverket att den enskilde kan åberopa direkt effekt i de fall den enskilde anser att tillhandahållandet ska bedömas som skattepliktigt enligt mervärdesskattedirektivet när den svenska bestämmelsen innebär att tillhandahållandet ska undantas.

5.3 Ändrat undantag för dentaltekniska produkter och tjänster

Promemorians förslag: Bestämmelsen om undantag för omsättning av dentaltekniska produkter och av tjänster som avser sådana produkter är endast tillämpligt när produkten eller tjänsten tillhandahålls av tandtekniker eller tandläkare.

Skälen för promemorians förslag: Som framgår av redogörelsen ovan skiljer sig bestämmelserna om undantaget för dentaltekniska produkter och tjänster i 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen ML från den bakomliggande regeln i artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade i målet VDP Dental Laboratory att undantaget avseende tillhandahållanden av tjänster av tandtekniker inom ramen för deras yrkesutövning samt leveranser av tandproteser av tandläkare och tandtekniker definieras inte bara med utgångspunkt från vilken typ av varor som levereras, utan även utifrån vad leverantören har för egenskaper. Domstolen konstaterade vidare att det klart framgår av bestämmelsens ordalydelse att endast leveranser från de där angivna två yrkesgrupperna, dvs. tandläkare och tandtekniker omfattas av undantaget. EU-rätten ställer således upp krav på vem som levererar varan eller tjänsten. Som framgår ovan uppställs i mervärdesskattelagen i stället ett krav på vem som förvärvar varan eller tjänsten. Det kravet överensstämmer inte med ordalydelsen i den motsvarande artikeln i mervärdesskattedirektivet. Följden av den skillnaden som finns mellan den svenska bestämmelsen och bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet blir att vissa transaktioner som enligt EU-rätten ska vara undantagna från skatteplikt blir mervärdesskattepliktiga enligt mervärdesskattelagen och att vissa transaktioner som enligt EU-rätten är mervärdesskattepliktiga undantas från skatteplikt enligt de svenska reglerna.

Skatteverket har mot denna bakgrund i ett ställningstagande ansett att det är möjligt för den enskilde att åberopa direkt effekt av artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet när det är fråga om sådana tillhandahållanden som omfattas av undantaget från skatteplikt enligt direktivet men inte av undantaget enligt mervärdesskattelagen. Dessutom anser Skatteverket att den enskilde kan åberopa direkt effekt i de fall den enskilde anser att tillhandahållandet ska bedömas som skattepliktigt enligt mervärdesskattedirektivet när den svenska bestämmelsen innebär att tillhandahållandet ska undantas.

Det ska även framhållas att enligt fast praxis från EU-domstolen ska de uttryck som används om de undantag som regleras i art. 132.1 e tolkas restriktivt, eftersom de avser avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje vara eller tjänst som tillhandahålls en skattskyldig mot vederlag (se bl.a. Dental Laboratory och där angivna mål).

Mot bakgrund av vad som ovan anförts får 3 kap. 4 § andra stycket andra strecksatsen mervärdesskattelagen anses avvika från den EU-rättsliga regleringen, varför bestämmelsen bör ändras på så sätt att

undantaget endast omfattar situationer när produkterna levereras av eller tjänsten tillhandahålls av tandtekniker eller tandläkare.

6 Undantag från mervärdesskatt för luftfartyg

6.1 Bakgrund

Enligt mervärdesskattelagen undantas omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran från skatteplikt. Skatteverket har gjort den bedömningen att undantaget i vissa avseenden är mer omfattande respektive mer begränsat än motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Kommissionen har även uppmärksammat denna skillnad och har i en förfrågan till regeringen (Fi2012/2640) uppgett att den svenska bestämmelsen, enligt kommissionens mening, inte förefaller överensstämma med mervärdesskattedirektivet. Det finns mot denna bakgrund skäl att se över bestämmelsen i mervärdesskattelagen.

6.2 Gällande rätt

6.2.1 Svensk rätt

I 3 kap. 21 § första stycket 3 ML anges att från skatteplikt undantas omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran. I bestämmelsens fjärde, femte och sjätte punkt undantas från skatteplikt omsättning av bl.a. tjänster, och under vissa förutsättningar, delar, tillbehör och utrustning som avser sådana luftfartyg.

6.2.2 EU-rätt

Av artikel 148 i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna ska undanta vissa transaktioner från skatteplikt. Från skatteplikt undantas transaktioner såvitt avser leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning (artikel 148 e). Från skatteplikt undantas även transaktioner gällande bl.a. leverans, ombyggnad och andra tjänster som hänför sig till sådana luftfartyg som avses i artikel 148 e (artikel 148 f och g).

EU-domstolen har i mål C-382/02 *Cimber Air A/S mot Skatteministeriet*, REG 2004 I-08379, uttalat att undantaget från skatteplikt i artikel 148 e–g i mervärdesskattedirektivet även omfattar flygplan som flyger i inrikestrafik men som används av flygbolag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer. Av domen framgår att begreppet "bolag som driver flygtrafik, huvudsakligen på internationella linjer" ska ges en unionsrättslig

definition och tolkas restriktivt. Åtminstone bolag vars inhemska verksamhet är mindre omfattande än dess internationella ska betraktas som bolag som driver flygtrafik, huvudsakligen på internationella linjer. Vid bedömning av ett bolags internationella verksamhet i förhållande till dess inhemska verksamhet kan alla de måttenheter som möjliggör en uppskattning av den aktuella verksamhetens omfattning beaktas, bland annat omsättning.

6.2.3 Skatteverkets ställningstagande

I ett ställningstagande har Skatteverket redovisat sin bedömning av hur det svenska undantaget i fråga om luftfartyg förhåller sig till motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet (Skatteverkets ställningstagande 2010-03-18, dnr 131 70804-10/111). I ställningstagandet anför Skatteverket att undantaget från skatteplikt i mervärdesskattelagen avser luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran oavsett om det företag som använder luftfartyget bedriver inhemsk eller internationell flygtrafik. Motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet är endast tillämplig om det företag som använder luftfartyget huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik. I detta avseende är det svenska undantaget mer omfattande än motsvarande bestämmelse i direktivet. Vidare konstaterar Skatteverket att det för att det svenska undantaget ska vara tillämpligt krävs att det enskilda luftfartyget ska användas för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Enligt mervärdesskattedirektivet saknas det betydelse hur det enskilda luftfartyget används. Det är i stället den verksamhet som bedrivs av det företag som använder luftfartyget som är avgörande, dvs. att verksamheten består av att huvudsakligen bedriva internationell flygtrafik mot betalning. I detta avseende är det svenska undantaget mer begränsat än motsvarande bestämmelse i direktivet. Enligt Skatteverkets uppfattning är det inte möjligt att genom en EU-konform tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen uppnå det resultat som är avsett i direktivet, dvs. att undantaget ska tillämpas oavsett hur det enskilda luftfartyget används om det används av ett företag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Skatteverket anser dock att artikel 148 e-g i direktivet är så pass klar, precis och ovillkorlig i det avseendet att den kan ges direkt effekt. Det gäller under förutsättning att det är till fördel för den enskilde.

6.3 Ändrat undantag för luftfartyg

Promemorians förslag: Undantaget från mervärdesskatt avseende omsättning av luftfartyg bör endast omfatta sådana luftfartyg som ska användas av lufttrafikföretag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot ersättning.

Skälen för promemorians förslag: Den svenska bestämmelsen i 3 kap. 21 § första stycket 3 ML anger att från skatteplikt undantas omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran.

Det avgörande för om bestämmelsen är tillämplig är om det enskilda luftfartyget används för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Tjänster, delar och tillbehör m.m. hänförliga till sådana luftfartyg är också undantagna från skatteplikt. I artikel 148 e–g i mervärdesskattedirektivet anges däremot att omsättning vad gäller leverans och ombyggnad m.m. avseende luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning är undantagna från skatteplikt. Likaså är leverans av varor m.m. till luftfartyg i sådana flygbolag undantaget från skatteplikt. Direktivets artikel uppställer således som krav för skattefrihet att flygbolag huvudsakligen ska bedriva internationell flygtrafik mot betalning. Något krav på hur det enskilda luftfartyget används uppställs inte.

Det sagda innebär att i vissa avseenden är undantaget i mervärdesskattelagen mer omfattande än motsvarande bestämmelse i direktivet. Så är fallet eftersom den svenska bestämmelsen omfattar luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran, oavsett om det företag som använder luftfartyget bedriver inhemsk eller internationell flygtrafik. Enligt direktivets bestämmelse saknar det däremot betydelse hur det enskilda luftfartyget används. I direktivet är det i stället den verksamhet som bedrivs av det företag som använder luftfartygen som är avgörande för om omsättningen är undantagen från skatteplikt. Det krav som uppställs är, som redan nämnts, att verksamheten ska bestå av att huvudsakligen bedriva internationell flygtrafik mot betalning. I detta avseende är undantaget i mervärdesskattelagen mer begränsat än motsvarande bestämmelse i direktivet eftersom ett företag enligt den svenska bestämmelsen inte är undantaget från skatteplikt enbart på grund av dess internationella verksamhet.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan kan den svenska bestämmelsen inte anses stå i full överenskommelse med mervärdesskattedirektivet, varför bestämmelsen bör ändras på så sätt att undantag från skatteplikt kommer att avse luftfartyg som ska användas av lufttrafikföretag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot ersättning.

Förslaget föranleder ändring av 3 kap. 21 § första stycket 3 ML.

7 Mervärdesskatt vid distansförsäljning av varor

7.1 Bakgrund

I mervärdesskattelagen finns bestämmelser om försäljning av varor som en svensk säljare levererar till konsumenter i andra EU-länder, s.k. distansförsäljning. Det kan t.ex. handla om svenska företag som säljer varor via internet till konsumenter i andra EU-länder.

Enligt bestämmelsen i 5 kap. 2 a § 1 ML är en vara omsatt utomlands om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land och säljaren är registrerad till

mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning. Skatteverket anser att kravet på registrering saknar stöd i direktivet och bestämmelsen i direktivet får därför enligt Skatteverket anses ha direkt effekt. (Skatteverkets ställningstagande 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111). Fråga har därför uppkommit om bestämmelsen i mervärdesskattelagen behöver ändras.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen som reglerar situationen när säljare i andra EU-länder säljer och transporterar varor till konsumenter i Sverige skiljer sig också enligt Skatteverket åt från den bakomliggande bestämmelsen i direktivet. Enligt Skatteverket har bestämmelsen i direktivet direkt effekt. Det finns därför skäl att även se över bestämmelserna i 5 kap. 2 § andra och tredje stycket.

7.2 Gällande rätt

7.2.1 Svensk rätt

En vara är enligt 5 kap. 2 a § första stycket 1 ML omsatt utomlands om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land och säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning. Bestämmelsen i 5 kap. 2 a ML gäller s.k. distansförsäljningar från Sverige till ett annat EU-land (prop. 1994/95:57 s. 180).

Distansförsäljning av varor som säljs till Sverige från ett annat EU-land behandlas i 5 kap. 2 § ML. Av bestämmelsen följer att en vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen är omsatt inom landet, om varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land till en köpare i Sverige. Detta förutsätter dock att varan inte är ett nytt transportmedel och att köparen inte gör ett unionsinternt förvärv och ska förvärvsbeskatta sig för inköpet av varan (se 5 kap. 2 § första stycket 4 ML).

En vara är dessutom endast omsatt inom landet, om

- varan är punktskattepliktig,
- värdet av säljarens sammanlagda omsättning (exklusive punktskattepliktiga varor) här i landet överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret, eller
- säljaren omfattas av ett sådant beslut som anges i 5 kap. 2 § tredje stycket ML.

Enligt 5 kap. 2 § tredje stycket ML kan en omsättning anses gjord inom landet även om säljarens sammanlagda omsättning inte överstiger den ovan nämnda gränsen på 320 000 kronor. Som förutsättning för detta gäller att vederbörlig myndighet i det land där transporten påbörjas har medgett att säljarens omsättning inte är gjord i det landet.

7.2.2 EU- rätt

Enligt artikel 33.1 i mervärdesskattedirektivet ska platsen för leverans av varor som transporterats av leverantören eller för hans räkning från ett

annat EU-land vara den plats där varorna finns när transporten till förvärvaren avslutas. En förutsättning är att leveransen ska göras till en sådan beskattningsbar person eller en icke beskattningsbar juridisk person vars unionsinterna förvärv av varor inte är föremål för mervärdesskatt eller till någon annan icke beskattningsbar person. Leveransen får dock inte avse nya transportmedel eller varor som leverantören ska installera eller montera (artikel 33 första stycket).

Även om dessa förutsättningar är uppfyllda framgår i artikel 34.1 i direktivet att platsen för leverans inte ska vara det land där transporten avslutas om:

- Leveransen av varor avser annat än punktskattepliktiga varor.
- Det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, för sådana leveranser som skett i det EU-landet överstiger under ett kalenderår inte 100 000 EUR eller motsvarande värde i nationell valuta.
- Det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, för sådana leveranser som skett i det EU-landet av andra varor än punktskattepliktiga varor översteg under det föregående kalenderåret inte 100 000 EUR eller motsvarande värde i nationell valuta.

Ett land kan sänka det ovan nämnda beloppet (tröskelvärdet) på 100 000 EUR till 35 000 EUR (artikel 34.2). Kommer försäljningen inte upp till tröskelvärdet ska säljaren ändå kunna välja att beskattningen i stället ska ske där varorna finns när transporten avslutas. Det EU-land där varorna finns när transporten påbörjas ska bevilja den beskattningsbara person som levererar varorna en rätt att välja att platsen för leveransen ska vara den plats där varorna finns när transporten till förvärvaren avslutas (artikel 34.4 första stycket jämfört med artikel 33). De berörda EU-länderna ska fastställa de närmare reglerna för utnyttjande av valmöjligheten (artikel 34.4 andra stycket).

7.3 Förändrade regler avseende s.k. distansförsäljning

Promemorians förslag: En vara ska inte anses omsatt inom landet om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land, och säljaren är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i det EU-landet för sådan omsättning.

En omsättning av en vara anses gjord i Sverige även om beloppsgränsen som uppställs inte överstigs, under förutsättning att säljaren har uppfyllt de villkor som det land där transporten påbörjas har för att omsättningen inte ska anses gjord i det landet.

Skälen för promemorians förslag:

Distansförsäljning från Sverige till ett annat EU-land, 5 kap. 2 a § ML

Vid s.k. distansförsäljning av varor från Sverige till ett annat EU-land är omsättningen gjord i Sverige om säljaren inte är registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet. (se 5 kap. 2 a första stycket 1 och 5 kap. 2 § första stycket 1). Varan är dock enligt 5 kap. 2 a § ML omsatt utomlands om den transporterats av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EU-land och säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådana omsättningar. Något motsvarande krav på registrering i destinationslandet finns inte i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i 5 kap. 2 a § ML skiljer sig därför från direktivets bestämmelser. Om tröskelvärdet har överstigits ska destinationslandet var platsen för leveransen enligt artikel 33 och 34. Destinationslandet ska då vara platsen för leverans även om säljaren ännu inte är registrerad till mervärdesskatt i det landet. Svensk mervärdesskatt ska därför inte tas ut vid distansförsäljning från Sverige till ett annat EU-land om säljaren har överskridit det s.k. tröskelvärdet i det landet. En säljare som har överskridit tröskelvärdet i det landet ska vara skyldig att anmäla sig för registrering till mervärdesskatt i det landet enligt artikel 213 och 214 i mervärdesskattedirektivet. I en sådan situation bör det dock inte vara avgörande för frågan om omsättningsland om säljaren faktiskt är registrerad vid tidpunkten för omsättningen. Det är också så som dessa situationer har hanterats i tillämpningen. Skatteverket har inte tagit ut svensk mervärdesskatt i de fall säljaren har överskridit tröskelvärdet i destinationslandet (jfr Skatteverkets ställningstagande 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111).

Mot bakgrund av ovanstående bör bestämmelsen i 5 kap. 2 a § ML ändras för att uppnå överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet. Vid distansförsäljning från Sverige till ett annat EU-land bör omsättningen vara gjord i det land där transporten av varan avslutas även i de fall säljaren är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i det landet för sådana omsättningar.

Distansförsäljning från ett annat EU-land till Sverige

Vid distansförsäljning från ett annat EU-land till Sverige ska omsättningen beskattas i Sverige om det s.k. tröskelvärdet har överskridits av säljaren. Beskattning ska också ske här i landet om säljaren valt att bli beskattad i Sverige i stället för i det land som varan sänds ifrån (artikel 33 och 34 i mervärdesskattedirektivet). Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet medför att säljaren ska kunna välja att i stället bli beskattad i det land som varan sänds till även om tröskelvärdet inte uppnåtts. Bestämmelserna är utformade på ett sätt som gör att det inte bör vara möjligt för de berörda EU-länderna att hindra säljaren att bli beskattad i destinationslandet när tröskelvärdet i det landet inte har uppnåtts. En säljare i ett annat EU-land som säljer varor till konsumenter i Sverige ska således ha en möjlighet att välja att beskattningen ska ske i Sverige även om säljarens omsättning till köpare i Sverige inte överstiger 320 000 kronor per år.

Bestämmelsen i 5 kap. 2 § ML innebär att varan är omsatt inom landet enbart om säljarens omsättning här i landet överstiger gränsen på 320 000 kronor, eller om säljaren omfattas av ett sådant beslut som avses i avses i 5 kap. 2 § tredje stycket ML. Enligt bestämmelsen i 5 kap. 2 §

tredje stycket ML är det en förutsättning att vederbörlig myndighet i det land där transporten påbörjas har medgett att säljarens omsättning inte ska anses vara gjord i det landet.

Artikel 34.4 första stycket i mervärdesskattedirektivet får anses innebära att det är det EU-land som varan sänds ifrån som ska bevilja säljaren en rätt att välja att i stället bli beskattad i det land transporten avslutas. Medlemsstaterna ska fastställa de närmare reglerna för utnyttjande av denna valmöjlighet. Eftersom mervärdesskattedirektivet saknar närmare reglering om hur förfarandet vid utnyttjande av valfriheten ska gå till bör medlemsstaterna ha ett visst handlingsutrymme vid utformning av reglerna (jfr t.ex. punkten 39 i EU domstolens dom den 28 juli 2011 i mål C-274/10, kommissionen mot Ungern, ännu inte refererad i REG). Andra EU-länder kan ha ett förfarande med anmälan och formella beslut om att beskattningen ska ske i destinationslandet. Mer formlösa förfaranden kan också förekomma, vilket kan göra att det inte alltid finns ett beslut från en myndighet i ett annat EU-land. Skatteverket har i tillämpningen inte ställt krav på att en säljare ska ha fått ett medgivande enligt något visst förfarande i avsändarlandet för att omsättningen ska anses gjord inom landet (jfr Skatteverkets ställningstagande 2007-09-11, dnr 131 176104-05/111). Lydelsen av 5 kap. 2 andra och tredje stycket ML kan dock ge intryck av att det ska ha fattats ett beslut av en myndighet i det land där transporten påbörjas för att omsättningen ska anses gjord i Sverige. Bestämmelsen bör därför ändras. I promemorian görs dock bedömningen att det även i fortsättningen är nödvändigt att ta hänsyn till hur avsändarlandet har behandlat säljarens omsättningar. I annat fall kan det uppkomma situationer med utebliven beskattning eller dubbelbeskattning.

Mot denna bakgrund föreslås ändringar av 5 kap. 2 § andra och tredje stycket ML. Hänvisningen till beslut och myndigheter bör tas bort från bestämmelsen. Säljarens omsättning bör anses som en omsättning inom landet om säljaren har uppfyllt de villkor som det EU-land där transporten påbörjas har för att omsättningen inte ska anses gjord i det landet.

8 Mervärdesskattefrihet för omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager

Promemorians förslag: Omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager under den tid varorna är placerade där, bör vara undantagen från skatteplikt endast om lagret eller frizonen är beläget inom landet.

Skälen för promemorians förslag: I 9 c kap. 1 § första stycket punkten 3 ML anges att från skatteplikt undantas, under förutsättning att

det inte är fråga om slutlig användning eller förbrukning, omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster, som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager under den tid varorna är placerade där. Bestämmelsen har sin bakgrund i artikel 160.1 a i mervärdesskattedirektivet enligt vilken det framgår att medlemsstaterna från skatteplikt får undanta leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager.

Det finns varken i bestämmelsen i mervärdesskattelagen eller i den svenska språkversionen av mervärdesskattedirektivet något krav på att lagret eller frizonen ska vara beläget inom landet. I andra språkversioner av artikel 160.1 a ställs det däremot ett sådant krav. I den engelska språkversionen står det "within their territory", i den franska "sur leur territoire", i den tyska "in ihrem Gebiet", i den danska "på deres område", i den nederländska "op hun grondgebied", i den spanska "en su territorio", i den portugisiska "no seu território" och i den italienska språkversionen "nel loro territorio". Det är från dessa jämförelser tydligt att undantaget från skatteplikt är avsett att gälla endast i de fall lagret eller frizonen är beläget inom landet. 9 c kap. 1 § första stycket punkten 3 ML bör därför ändras. Ändringen får till följd att undantaget från skatteplikt inte blir tillämpligt t.ex. i de fall en näringsidkare som är etablerad i Sverige köper tjänster avseende varor som är placerade i lager eller i frizon i en annan medlemsstat.

9 Undantag från mervärdesskatt för vissa bränslen m.m. som är avsedda att placeras i skatteupplag

9.1 Bakgrund

Lantmännen, Svenska Petroleum och Biodrivmedel Institutet (SPBI) samt Svenskt Näringsliv har i skrivelse till Finansdepartementet (Fi2012/2509) föreslagit att varuförteckningen i 9 c kap. 9 § ML ska kompletteras med etanolprodukter och andra biobränslen som t.ex. FAME, när produkterna är avsedda att förbrukas som bränsle för uppvärmning eller som motorbränsle. Som skäl för förslaget anges att vid leveranser inom Sverige missgynnas nämnda biobränslen i förhållande till petroleumbaserade bränslen eftersom undantaget från mervärdesskatt inte gäller för dessa bränslen. Avsaknaden av skattefrihet medför en likviditetspåfrestning för den som säljer eller köper biobränslen som inte uppkommer vid motsvarande handel med petroleumbaserade bränslen. Eftersom biobränslen och petroleumbaserade bränslen i stor utsträckning har samma användningsområden och konkurrerar med varandra anser Lantmännen, SPBI och Svenskt Näringsliv att bränslena ska behandlas lika i mervärdesskattehänseende.

SPBI har även, i remissvar med anledning av Finansdepartementets promemoria "Beskattning av tillsatser i motorbränsle" (Fi2012/2159), föreslagit att vissa tillsatser i motorbränsle ska läggas till i

varuförteckningen. Enligt SPBI finns redan övriga blandningskomponenter i motorbränsle med i förteckningen och det innebär en extra administrativ börda att särbehandla de föreslagna tillsatserna.

9.2 Gällande rätt

9.2.1 Svensk rätt

I 9 c kap. 1 § ML anges att från skatteplikt undantas omsättning, import och unionsinterna förvärv av varor som anges i 9 §, om varorna är avsedda att placeras i sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 § ML. Från skatteplikt undantas även bl.a. omsättning och unionsinterna förvärv som görs i skatteupplaget under den tid varorna är placerade där. Skattefriheten gäller endast under förutsättning att omsättningen, importen eller det unionsinterna förvärvet inte syftar till slutlig användning eller förbrukning. Skattefriheten för varor placerade i skatteupplag upphör när varan inte längre är placerad i skatteupplag.

I 9 c kap. 3 § punkten 1 ML anges att med skatteupplag avses, för varor i 9 § ML som utgör energiprodukter enligt 1 kap. 3 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 4 kap. 3 § LSE. I 9 c kap. 3 § punkten 2 ML anges att för övriga varor i 9 § avses med skatteupplag sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som godkänts enligt 7 §. I 4 kap. 3 § LSE anges att som upplagshavare får godkännas bl.a. den som i yrkesmässig verksamhet i Sverige avser att tillverka eller bearbeta bränslen, eller i större omfattning hålla bränslen i lager. De bränslen som avses är de s.k. uppskovsbränslen som anges i 1 kap. 3 a § LSE. För godkännande krävs att den som ansöker om att bli upplagshavare är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt och disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag. Enligt 9 c kap. 7 § ML får som upplagshavare godkännas den som med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig som upplagshavare och som yrkesmässigt i större omfattning lagrar de aktuella varorna i 9 §. Upplagshavarens lagring av varor ska äga rum i ett godkänt skatteupplag.

I 9 c kap. 9 § ML finns en förteckning över de varor 1 § och 3 § ML hänvisar till och som kan komma i åtnjutande av skattefrihet. Varorna hänförs till nummer i Kombinerade nomenklaturen (KN-nr) enligt rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan.¹

¹ EUT L 256, 07.09.1987, s. 1, Celex 31987R2658

9.2.2 EU-rätt

Enligt artikel 155 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna undanta vissa transaktioner från skatteplikt, under förutsättning bl.a. att samråd först har skett med EU:s mervärdesskattekommitté och att transaktionerna inte syftar till slutlig användning eller konsumtion. Av artikel 157.1 a följer att medlemsstaterna får undanta import av varor som är avsedda att hänföras till ett annat lagerförfarande än tullagerförfarandet. I artikel 157.1 b anges att medlemsstaterna även får undanta leverans av varor som är avsedda att hänföras till ett annat lagerförfarande än tullagerförfarandet. I artikel 160.1 b anges att medlemsstaterna får undanta bl.a. leveranser av varor som utförs på de platser som anges i artikel 157.1 b. I artikel 162 anges att om medlemsstaterna utnyttjar möjligheten att undanta vissa transaktioner från skatteplikt ska de vidta nödvändiga åtgärder för att se till att det på gemenskapsinterna förvärv av varor som är avsedda att hänföras till bl.a. den situation som avses i artikel 157.1 b tillämpas samma bestämmelser som på leveranser av varor som utförs inom deras territorium under motsvarande villkor.

9.3 Tillägg till förteckningen av de varor som kan undantas från skatteplikt vid placering i skatteupplag.

Promemorians förslag: Förteckningen över de varor som kan undantas från mervärdesskatt vid placering i skatteupplag kompletteras med vissa biobränslen och vissa tillsatser i motorbränslen.

Skälen för promemorians förslag: Lantmännen, SPBI och Svenskt Näringsliv har föreslagit att varuförteckningen i 9 c kap. 9 § ML ska kompletteras med etanolprodukter, FAME (som en förkortning för fettsyrametylestrar och dessutom ett samlingsnamn för biodiesel produkter) och andra biobränslen. SPBI har även föreslagit att vissa tillsatser i motorbränsle ska läggas till i varuförteckningen.

Under förutsättning att samråd först sker med EU:s mervärdesskattekommitté kan nya varor läggas till i varuförteckningen över vilka varor som kan placeras i skatteupplag. Med i förteckningen finns redan ett antal biobränslen, bl.a. vegetabiliska oljor och fetter, biometanol och så kallad BioDME (dimetyleter framställd ur biomassa). Det finns inga skäl som talar mot att utsträcka möjligheten till skattefrihet till att omfatta fler biobränslen än de som redan finns med i varuförteckningen och därigenom gynna handeln med sådana bränslen. För att inte snedvrider konkurrensen på marknaden bör även vissa bränslen som inte kategoriseras som biobränslen men som har liknande användningsområden som biobränslen och petroleumbaserade bränslen läggas till i förteckningen. Av förenklingsskäl bör slutligen vissa tillsatser i motorbränslen inkluderas. De biobränslen, andra bränslen och tillsatser i motorbränslen som läggs till i varuförteckningen bör vara

sådana som till sin natur lämpar sig att i större omfattning hållas i lager. Följande biobränslen bör omfattas av undantaget från mervärdesskatt. *Etylalkohol* (i dagligt tal alkohol eller etanol). har många användningsområden men används framför allt som motorbränsle, som alkohol i rusdrycker och som lösningsmedel inom industrin. I motorbränslen används etylalkohol dels som tillsats i bensin, dels som huvudkomponent i E85 och i ED95.

FAME som är vanligt förekommande som en komponent i olika dieselbränslen. Vissa fordon klarar att köra på ren FAME.

Råttallolja kan användas som råvara vid framställning av specialkemikalier, men kan även användas som bränsle. Råttallolja kan förädlas till råttaldiesel, som sedan kan raffineras till dieselbränsle för användning i dieselmotorer.

Biogas och *naturgas* kan användas bl.a. för uppvärmning och som bränsle för olika fordon.

Hydrerade vegetabiliska och animaliska oljor och fetter (HVO) vars kemiska struktur är sådan att bränslet kan användas i dieselmotorer utan att någon modifiering är nödvändig.

Eftersom bränslena fullt ut eller delvis får antas konkurrera med de bränslen som finns med i förteckningen över de varor som kan placeras i skatteupplag och därmed undantas från mervärdesskatt bör dessa läggas till i förteckningen. De flesta av bränslena utvinns ur biomassa. Kompletteringen av varuförteckningen kan därmed antas främja handeln med biobränslen. Vissa av bränslena kan användas för andra ändamål än som bränsle. Med tanke på de svårigheter som kan föreligga för säljaren att redan när bränslet säljs till skatteupplaget veta vad det ska användas till är det inte lämpligt att avgränsa möjligheten till skattefrihet till att gälla endast när bränslet är avsett att användas som just bränsle. Någon sådan liknande avgränsning finns inte heller för övriga varor i förteckningen. Eftersom vissa av de nya bränslena kan lagras både i gasform och i vätskeform bör det särskilt påpekas att den uppskjutna mervärdesskatten ska betalas när varan upphör att vara placerad i skatteupplag, även om varan under tiden i upplaget har ändrat form i förhållande till den form som var aktuell när lagringen påbörjades.

SPBI har dessutom föreslagit att vissa tillsatser i motorbränsle ska tas med i varuförteckningen. De tillsatserna utgör preparat för motverkande av knackning (3811 11 10, 3811 11 90 och 3811 19 00 i 1987 års tulltaxa) och andra slags tillsatser (3811 90 00). Genom att lägga till tillsatserna i varuförteckningen kan både huvudkomponenten, ett bränsle som finns med i förteckningen, och tillsatsen levereras till ett skatteupplag med skattefrihet. Detta bör, som SPBI har anfört, underlätta den administrativa hanteringen för de berörda företagen. Även tillsatserna bör därför läggas till i varuförteckningen.

En förutsättning för skattefrihet är att varan är avsedd att placeras i ett sådant skatteupplag inom landet som anges i 9 c kap. 3 § ML. De nuvarande bestämmelserna i 9 c kap. 3 § ML utgår från att samtliga varor i 9 § ML som utgör energiprodukter även hanteras inom det s.k. uppskovsförfarandet för punktskatt. Genom den nu föreslagna ändringen kommer dock 9 § ML även att omfatta vissa energiprodukter som inte hanteras inom uppskovsförfarandet, t.ex. biogas i gasform. Enligt den nuvarande lydelsen av 9 c kap. 3 § ML är det inte möjligt att placera

varor som utgör energiprodukter, men inte uppskovsbränslen, i skatteupplag med skattefrihet. Dessa varor kan inte placeras i sådant skatteupplag som avses i 4 kap. 3 § LSE och de utgör inte heller sådana övriga varor som avses i 9 c kap. 3 § punkten 2 ML. Denna brist behöver åtgärdas. Punkten 1 i 9 c kap. 3 § ML bör därför kompletteras med ett krav på att varan, förutom att vara en energiprodukt, även ska utgöra ett uppskovsbränsle. Därigenom kommer energiprodukter som inte utgör uppskovsbränslen att utgöra sådana övriga varor som omfattas av punkten 2.

Etylalkohol räknas varken som en energiprodukt eller som ett uppskovsbränsle. Enligt lagen (1994:159) om alkoholskatt, nedan förkortad LAS, kan skyldigheten att betala alkoholskatt skjutas upp vid flyttning inom EU av skattepliktiga alkoholvaror till ett skatteupplag. I 9 § LAS anges att som upplagshavare får godkännas bl.a. den som i yrkesmässig verksamhet i Sverige avser att tillverka, bearbeta eller i större omfattning lagra skattepliktiga varor. För godkännande krävs att den som ansöker om att bli upplagshavare är lämplig som upplagshavare med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt och disponerar över ett utrymme beläget i Sverige som kan godkännas som skatteupplag. I syfte att undvika att den som har godkänts enligt kraven i nämnda bestämmelse även ska behöva ansöka om godkännande enligt 9 c kap 7 § ML bör med skatteupplag i 9 c kap. 3 § ML avses även sådana godkända skatteupplag som bedrivs av en upplagshavare som har godkänts enligt 9 § LAS. Detta kräver att 9 c kap. 3 § ML kompletteras med en punkt som avser skatteupplag enligt LAS.

Innan de ovan föreslagna förändringarna av varuförteckningen kan träda i kraft måste samråd ske med EU:s mervärdesskattekommitté. En begäran om samråd ska därför ges in till kommissionen i anslutning till det nu aktuella lagstiftningsarbetet.

10 Beräkning av lagstadgad tid vid återbetalning av mervärdesskatt

10.1 Bakgrund

Regleringen i 2 § första stycket lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid medför problem såvitt gäller den tidsfrist som anges i 19 kap. 32 § ML. Tidsfristen berör ansökningar om återbetalning som en beskattningsbar person som är etablerade i Sverige riktar mot andra EU-länder. Problem uppstår när dagen för den tidsfrist som gäller, den 30 september, infaller på en lördag eller söndag. I sådant fall räcker det, enligt 2 § första stycket lagen om beräkning av lagstadgad tid, att ansökan inkommer nästa vardag. Det är dock inte Skatteverket som avgör om en ansökan inkommit i rätt tid, utan det ankommer på den behöriga myndigheten i det EU-land till vilken ansökan riktas. Eftersom det inte är givet att andra EU-länder har motsvarande reglering såvitt avser lagstadgad tid, kan det få till följd att en ansökan, som enligt

svensk lagstiftning skulle ansetts ha inkommit i rätt tid, enligt ett annat EU-lands lagstiftning kan bedömas inkomma för sent.

10.2 Gällande rätt

10.2.1 Svensk rätt

I 19 kap. 31–33 §§ ML, återfinns bestämmelser om återbetalningsansökningar riktade till andra EU-länder från beskattningsbara personer (lydelse enligt prop. 2012/13:124) som är etablerade i Sverige. Av 19 kap. 32 § första stycket ML framgår bl.a. att en sådan ansökan ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden. I förarbetena anges att bestämmelsen reglerar när en återbetalningsansökan som en i Sverige etablerad företagare riktar till ett annat EG-land senast ska ha kommit in till Skatteverket och att det är den behöriga myndigheten i detta andra EG-land som avgör om ansökan kommit in för sent (prop. 2009/10:15 s. 226 f.). Skatteverket ska alltså även vidarebefordra för sent inkomna ansökningar till myndigheten i fråga.

10.2.2 EU rätt

Reglerna om återbetalning av mervärdesskatt i ML har sin bakgrund 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 medlemsstat². I artikel 15.1 i detta direktiv anges bl.a. att återbetalningsansökan ska lämnas in till etableringsmedlemsstaten senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

10.3 Förändrad tidpunkt gällande ansökan om återbetalning av mervärdesskatt

Promemorians förslag: En ansökan om återbetalning av mervärdesskatt måste inkomma senast den 30 september, oavsett vilken veckodag denna dag infaller på.

Skälen för promemorians förslag: För det fall den 30 september infaller på en lördag eller en söndag får en ansökan, enligt 2 § första stycket lagen om beräkning av lagstadgad tid, inkomma nästa vardag efter och ändå anses inkomma i tid. Om den återbetalande staten, som ska pröva om en ansökan är i rätt tid, har en regel enligt vilken en ansökan ska inkomma senast den 30 september, och inga undantag tillåts

² EUT L 44, 20.2.2008 s. 23–28 (Celex 32008L0009).

utifrån denna, kan en ansökan som i Sverige inkommer den 1 oktober därför komma att avvisas som för sent inkommen av den återbetalande medlemsstaten.

För att undvika att företag, som är etablerade i Sverige, lämnar in ansökningar till Skatteverket om återbetalning av mervärdesskatt som av andra EU-länder bedöms inkomma för sent, bör det införas en bestämmelse som får till följd att sådana ansökningar ska inkomma senast den 30 september, oavsett vilken veckodag denna dag infaller på. En sådan bestämmelse synes vara lagtekniskt mest lämplig att införa som en punkt i 2 § andra stycket lagen om beräkning av lagstadgad tid. Anledningen till det är bl.a. att det redan i dagsläget i bestämmelsens andra stycke finns föreskrivet undantag från huvudregeln i bestämmelsens första stycke. Införandet av en sådan punkt skulle innebära att ansökningar om återbetalning alltid ska inkomma till Skatteverket den 30 september, oavsett om denna dag infaller på en vardag eller på helgdag.

11 Ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande och handräckning

Förslag: De bestämmelser om ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande och handräckning som i dag finns i en förordning ska i stället meddelas i form av lag. Beloppsgränserna för sådana ersättningar ska justeras i enlighet med den allmänna prisutvecklingen sedan 2003. Beloppsgränserna ska bestämmas

– såvitt gäller ersättning till sökanden för dennes eget arbete med anledning av målet samt arvode till ombud eller biträde till högst 380 kronor i mål om betalningsföreläggande och 420 kronor i mål om handräckning, och

– såvitt gäller ersättning till svaranden för dennes eget arbete med anledning av målet samt arvode till ombud eller biträde i mål om särskild handräckning till högst 420 kronor.

Motsvarande ändringar ska göras i fråga om europeiskt betalningsföreläggande.

Skälen för förslaget: I 48 § lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning finns i dag ett bemyndigande för regeringen att meddela föreskrifter om ersättning i mål om betalningsföreläggande och handräckning.

Ersättningsbeloppen ska framgå direkt av lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning

Riksdagen har alltså bemyndigat regeringen att i förordning besluta om ersättningsnivåer. Ersättningsnivåerna framgår av förordningen

(1991:1340) om ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande eller handräckning hos Kronofogdemyndigheten. Enligt denna förordning utgår ersättning, om det inte finns särskilda skäl till annat,

- till sökanden för dennes eget arbete med anledning av målet samt arvode till ombud eller biträde med högst 340 kronor i mål om betalningsföreläggande och 375 kronor i mål om handräckning, och
- till svaranden för dennes eget arbete med anledning av målet samt arvode till ombud eller biträde med högst 375 kronor i mål om särskild handräckning.

Enligt regeringsformen ska föreskrifter om enskildas ekonomiska förhållanden inbördes meddelas genom lag. Regeringen är dock behörig att genom förordning meddela föreskrifter om verkställighet av lag. Under vissa begränsade omständigheter har det ansetts möjligt för regeringen att fylla ut en lag i materiellt hänseende även inom det s.k. obligatoriska lagområdet.

Valet att reglera ersättningsbeloppens storlek i förordning torde i stor utsträckning ha motiverats av praktiska hänsyn. I en tid med hög inflation förutsågs ett behov av att ofta justera beloppen. Nu i efterhand kan det konstateras att behovet att justera beloppen under senare år har varit begränsat; senaste ändringen skedde år 2003. Med hänsyn till detta gör regeringen bedömningen att ersättningsbeloppens storlek, i likhet med motsvarande i fråga om inkassoersättning, bör anges i lag, i detta fall lagen om betalningsföreläggande och handräckning (jfr prop. 2012/13:36 s. 29 f). Bestämmelsen bör utformas på samma sätt som i förordningen om ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande eller handräckning hos Kronofogdemyndigheten.

Ersättningsbeloppen höjs

När det nu blir aktuellt att flytta ersättningsnivåerna från förordning till lag uppkommer frågan om ersättningsnivåerna samtidigt bör justeras. De nuvarande beloppen fastställdes som redan nämnts 2003. Mellan juli 2003 och december 2011 har konsumentprisindex stigit med drygt 13 procent. När ersättningsnivåerna regleras i lag blir det dessutom viktigare att fastställa nivåer som inte behöver justeras inom en snar framtid. Mot den bakgrunden finns det skäl att nu höja ersättningsbeloppen med beaktande av den allmänna prisutvecklingen sedan år 2003.

Europeiskt betalningsföreläggande

En motsvarande reglering finns i fråga om europeiskt betalningsföreläggande i 9 § andra stycket lagen (2008:879) om europeiskt betalningsföreläggande och 8 § förordningen (2008:892) om europeiskt betalningsföreläggande. Även denna reglering bör nu ändras på motsvarande sätt, dvs. så att beloppsgränsen anges direkt i lagen och justeras upp i enlighet med vad som har sagts i det föregående.

12 Förändringar i den s.k. katalogen

12.1 Bakgrund

Av 6 kap. 3 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, framgår att svenska juridiska personer är skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

I 7 kap. IL finns regler om undantag från den generella skattskyldigheten – helt eller delvis – för stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund samt ett antal andra juridiska personer. Det finns generella bestämmelser om undantag från beskattning för vissa juridiska personer i 15–18 §§. De juridiska personerna utgör såväl stiftelser som aktiebolag och andra sammanslutningar. Här finns också verksamhetsformer som i sig inte är knutna till en viss associationsform utan till själva den verksamhet som bedrivs, exempelvis sjukvårdsinrättningarna. Skälen till att de olika subjekten och kategorierna skattegynnas varierar. För vissa har exempelvis åberopats deras särskilda karaktär och för andra att de har någon form av myndighetsuppgifter. 17 § innehåller en uppräkningslista av namngivna subjekt som bara är skattskyldiga för inkomst på grund av innehav av fastigheter, den s.k. katalogen. Ursprunget till denna uppräkningslista fanns redan vid kommunalskattelagens tillkomst år 1928. I samband med att inkomstskattelagen infördes vid 2002 års taxering skedde en viss utgallring av subjekt på grundval av de förslag som redovisats av Stiftelse- och föreningsskattekommittén i dess slutbetänkande (SOU 1995:63). Efter inkomstskattelagens införande har endast ett fåtal subjekt tagits in, senast Right Livelihood Award Stiftelsen år 2005.

Vid fastighetstaxering ska beslut fattas om fastigheternas skatte- och avgiftspliktsförhållanden och indelning i taxeringsenheter. Vidare ska typ av taxeringsenhet och taxeringsvärde bestämmas för varje taxeringsenhet. Taxeringsvärde ska dock inte bestämmas för fastighet som enligt 3 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152) ska undantas från skatte- och avgiftsplikt. I 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen finns bestämmelser om att fastigheter som ägs av vissa stiftelser m.fl. ska undantas från skatte- och avgiftsplikt.

12.2 Subjekt som har upphört med sin verksamhet eller som helt har avvecklats

Promemorians förslag: De subjekt som har upphört med sin verksamhet eller som helt har avvecklats ska inte kvarstå som skattegynnade i den s.k. katalogen.

Skälen för promemorians förslag: Av de subjekt som i dag finns upptagna i den s.k. katalogen i 7 kap. 17 § IL finns ett antal som har upphört med sin verksamhet eller som helt har avvecklats. Subjekten bör därför inte kvarstå som skattegynnade. Ett av dessa subjekt finns även

upptaget i uppräkningslag av subjekt i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Alva och Gunnar Myrdals stiftelse som redan i 1995 års betänkande (SOU 1995:63 s. 238) uppgavs ha ett negativt eget kapital och är numera avregistrerad. *Apotekarsocietets stiftelse för främjande av farmaceutisk utveckling m.m.* avvecklades den 15 juni 1994. Detta subjekt finns upptaget i såväl 7 kap. 17 § IL som i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen. *Fonden för industriellt samarbete med u-länder*, (SWEDFUND) har ombildats till aktieföretag enligt riksdagens beslut om ny organisation för det svenska utvecklingssamarbetet inom näringslivsområdet (prop. 1990/91:100 bil. 5, bet. 1990/91:UU15). *Fonden för svenskt-norskt industriellt samarbete* har enligt avtal upphört efter att ha överlåtit sina tillgångar och skulder till svenska respektive norska staten (prop. 2003/04:139). *Handelsprocedurrådet* (SWEPRO) är sedan den 1 juli 1993 en enhet inom Kommerskollegium, vilket framgår av uppgift lämnad i samband med remissbehandlingen av 1995 års utredning. *Bokbranschens Finansieringsinstitut AB* är sedan 2009 likviderat och avregistrerat. I 1995 års betänkande konstaterade Stiftelse- och föreningsskattekommittén att *Stiftelsen Industricentra*, som bildades år 1973 som en kompletterande regionpolitisk stödform för det inre stödområdet (prop. 1973:50), var under avveckling. Stiftelsen är nu avregistrerad. Dessutom har *Svenska UNICEF-kommittén* fr.o.m. den 1 juli 1995 ombildats från stiftelse till en ideell förening. *Stiftelsen industriellt utvecklingscentrum i övre Norrland*, IUC, inrättades år 1971 av dåvarande Statens institut för företagsutveckling, Statens provningsanstalt, NUTEK (dåvarande STU), Norrlandsfonden samt landstingen i Norrbottens, Västerbottens och Västernorrlands län. Stiftelsen skulle verka för att öka den befintliga mindre och medelstora industrins utvecklingspotential genom att tillhandahålla teknisk och personell kapacitet som kunde stimulera och underlätta företagens produktutvecklingsförmåga. Denna stiftelse är avregistrerad sedan år 1999. *Stiftelsen Sveriges teknisk-vetenskapliga attachéverksamhet* bildades år 1981 genom avtal mellan staten och Ingenjörsvetenskapsakademien. Stiftelsen hade till ändamål att genom insamling, analys och överföring av teknisk, naturvetenskaplig och teknisk-politisk information från utlandet bidra till Sveriges tekniska utveckling. Verksamheten bedrevs bl.a. genom attachéer och annan personal vid ambassader. Stiftelsen är avregistrerad sedan år 2002. *Stiftelsen Landstingens fond för Teknikupphandling och Produktutveckling* skulle avvecklas enligt ett principbeslut från år 1999 och är enligt stiftelseregistret hos Länsstyrelsen i Stockholms län avregistrerad den 22 februari 2010. *Stiftelsen Samverkan universitet/högskola och näringsliv i Stockholm och de sex motsvarande stiftelserna med säte i Luleå, Umeå, Uppsala, Linköping, Göteborg och Lund* har upphört. *Stiftelsen ÖV-huset* är enligt stiftelseregistret avregistrerad den 5 december 2012.

Dessa subjekt bör således utgå från uppräkningslagen av subjekt i 7 kap. 17 § IL och 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen.

12.3 Sveriges export- och investeringsråd

Promemorians förslag: Sveriges export- och investeringsråd ska ersätta Sveriges exportråd i den s.k. katalogen.

Skälen för promemorians förslag: En sammanslagning har den 1 januari 2013 skett av *Sveriges exportråd* och *Myndigheten för utländska investeringar i Sverige* (se prop. 2011/12:92). Myndigheten för utländska investeringar i Sverige (Invest Sweden) var såsom statlig myndighet skattebefriad enligt 7 kap. 2 § IL. Genom sammanslagningen fördes uppgiften att bedriva statligt finansierat investeringsfrämjande över till Sveriges exportråd och Myndigheten för utländska investeringar i Sverige har därmed avvecklats. Det har medfört ändringar i avtalet om Sveriges exportråd mellan regeringen och näringslivet, representerat av Sveriges Allmänna Utrikeshandelsförening. Den nybildade organisationen har därmed delvis fått en annan verksamhet än den som bedrevs av Sveriges exportråd. Verksamheten i den nya organisationen får anses vara så höggradigt allmännyttig att även denna organisation ska vara skattegynnad och därmed upptagen i katalogen. Den nya organisationen har fått namnet *Sveriges export- och investeringsråd*. Det föreslås därför att Sveriges export- och investeringsråd ska ersätta Sveriges exportråd i 7 kap. 17 § IL.

12.4 Subjekt som har ändrat namn

Promemorians förslag: Vissa stiftelser som är upptagna i den s.k. katalogen ska ändras på så sätt att ordet stiftelse ska finnas med i namnet.

Sveriges Standardiseringsförbund ska ersätta SSR – Sveriges Standardiseringsråd.

Skälen för promemorians förslag: Enligt 1 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220) ska en stiftelse ha ett namn som innehåller ordet stiftelse. Endast en sådan juridisk person som utgör en stiftelse i lagens mening får kalla sig stiftelse. Beslut om stiftelsens namn fattas av styrelsen eller förvaltaren om inte annat förordnats av stiftaren. De stiftelser som inte har ordet "stiftelse" med i namnet måste således lägga ordet stiftelse till namnet. I 11 kap. 2 § andra stycket stiftelselagen anges att en insamlingsstiftelses namn ska innehålla ordet insamlingsstiftelse.

Enligt stiftelseregistret är Dag Hammarskjölds minnesfond registrerad med namnet *Stiftelsen Dag Hammarskjölds minnesfond*. Vidare är Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond för vetenskap, teknik och miljö registrerad med namnet *Stiftelsen Konung Carl XVI Gustafs 50-årsfond*. Norrlandsfonden är enligt stiftelseregistret registrerad under namnet *Stiftelsen Norrlandsfonden*. Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet är registrerad under namnet *Stiftelsen Olof Palmes minnesfond för internationell förståelse och gemensam säkerhet*. Svenska bibelsällskapets bibelfond är enligt stiftelseregistret registrerad under namnet *Stiftelsen Svenska bibelsällskapets bibelfond*.

Industri- och nyföretagarefonden heter numera *Stiftelsen Industrifonden*. TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne är enligt stiftelseregistret registrerad under namnet *Stiftelsen TCO:s internationella stipendiefond till statsminister Olof Palmes minne*. Det föreslås därför att ordet stiftelse ska läggas till i namnet på nämnda stiftelser i 7 kap. 17 § IL.

Den 1 januari 2012 bytte SSR – Sveriges Standardiseringsråd medlemskrets och namnet ändrades till Sveriges Standardiseringsförbund. Det föreslås därför att Sveriges Standardiseringsförbund ska ersätta SSR–Sveriges Standardiseringsråd i 7 kap. 17 § IL.

13 Ränta enligt lagen om dröjsmålsavgift

Promemorians förslag: Ränta som beräknas enligt lagen om dröjsmålsavgift ska omfattas av avdragsförbudet enligt inkomstskattelagen.

Skälen för promemorians förslag: Lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift ändrades med verkan fr.o.m. den 1 januari 2012 på det sättet att dröjsmålsavgift inte längre ska beräknas på en fordran efter det att den har överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. I stället ska ränta beräknas. Röntan beräknas på samma sätt som ränta på studiestödsfordringar och fordringar på återbetalning av underhållsstöd, dvs. efter en räntesats som för varje kalenderår beräknas med ledning av emissionsräntorna för Riksgäldskontorets statsskuldväxlar och statsobligationer för de senaste tre åren.

För de nyss nämnda fordringsslagen föreskrivs i 9 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, att avdrag för ränta inte får göras vid inkomstbeskattningen. I 9 kap. 8 första stycket samma lag föreskrivs att avdrag inte får göras för ränta enligt vissa uppräknade bestämmelser på skatteområdet, och i andra stycket att avdrag inte får göras för dröjsmålsavgifter. På grund av ett förbiseende gjordes emellertid inte någon ändring i dessa bestämmelser vid införandet av en bestämmelse om ränta i lagen om dröjsmålsavgift, varför sådan ränta i dag inte omfattas av avdragsförbudet. Detta föreslås nu rättas till, vilket föranleder en ändring i 9 kap. 8 § IL.

14 Kapitalvinst vid indirekt innehav av marknadsnoterade andelar

Promemorians förslag: Utdelning och kapitalvinst på aktier och andelar som anges i 42 kap. 15 a § första stycket IL ska inte tas upp till fem sjättedelar om företaget under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren, direkt eller genom dotterföretag,

har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person.

Skälen för promemorians förslag: I 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns bestämmelser om i vilken utsträckning utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag ska tas upp. Enligt första stycket ska utdelning och kapitalvinst på bl.a. aktier i svenska aktiebolag tas upp till fem sjättedelar.

I andra stycket föreskrivs att första stycket inte tillämpas i de fall som anges i någon av de följande sex strecksatserna, bl.a. om företaget är marknadsnoterat (första strecksatsen).

Enligt andra stycket tredje strecksatsen får det företag som gett ut aktien eller andelen inte i sin tur, direkt eller indirekt, äga aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnoterat aktiebolag eller en marknadsnoterad utländsk juridisk person. Denna begränsning gäller dock endast i de fall företaget som gett ut aktien eller andelen direkt eller indirekt innehaft marknadsnoterade aktier i den omfattning som avses i strecksatsen "under det räkenskapsår som beslutet om utdelning avser eller under något av de fyra föregående räkenskapsåren".

Högsta förvaltningsdomstolen slog den 18 september 2012 i mål nr 1960-12 fast att bestämmelsen i 42 kap. 15 a § andra stycket tredje strecksatsen IL enligt sin ordalydelse bara kan tillämpas på utdelning, och inte på kapitalvinst, från ett företag.

Bestämmelsen i 42 kap. 15 a § IL infördes 2005 när de s.k. lätttnadsreglerna i 43 kap. IL avskaffades (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136).

Lätttnadsreglerna innebar att utdelning och kapitalvinst på andelar i onoterade företag som rymdes inom ett på visst sätt beräknat lätttnadsbelopp var skattefria. De hade införts 1996 (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, rskr. 1996/97:133, SFS 1996:1611).

För att kompensera ägare av andelar i onoterade företag för den skatteskärpning som slopandet av lätttnadsreglerna medförde sänktes kapitalskattesatsen för onoterade andelar som inte är kvalificerade till 25 procent (prop. 2005/06:40 s. 67). Detta skedde genom att 42 kap. 15 a § infördes i IL.

Av de aktuella bestämmelserna får anses följa att avsikten varit att undantaget i 42 kap. 15 a § andra stycket tredje strecksatsen IL ska vara tillämpligt på både utdelning och kapitalvinst på aktier och andelar i företag som omfattas av strecksatsen i fråga. Så som undantaget i andra stycket tredje strecksatsen är formulerat kan den emellertid tillämpas endast på utdelning på aktier och andelar i företag som omfattas av denna strecksats. Bestämmelsen bör ändras så att den också omfattar kapitalvinster.

Den tidsperiod som avses i 42 kap. 15 a § andra stycket tredje strecksatsen tar sin utgångspunkt i räkenskapsåret för det företag som lämnar utdelning. Tidsperioden bör i stället beräknas utifrån den skattskyldiges beskattningsår, dvs. beskattningsåret för den som har rätt

till utdelningen alternativt, med den föreslagna ändringen, för den som har avyttrat andelarna.

15 Möjlighet att begära bistånd med indrivning inom Europeiska unionen för mindre belopp

Promemorians förslag: En möjlighet ska införas att begära bistånd med indrivning med stöd av lagen om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen även när fordringsbeloppet är mindre än 1 500 euro, om bistånd med indrivning kan lämnas med endast liten arbetsinsats av den anmodade myndigheten.

Motsvarande ska gälla i fråga om möjligheten att lämna sådant bistånd på begäran av den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat.

Skälen för promemorians förslag: I artikel 18.3 i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder¹ (indrivningsdirektivet) föreskrivs att en medlemsstat inte ska vara skyldig att bevilja bistånd om det totala beloppet av de fordringar som omfattas av direktivet och för vilka bistånd begärs är mindre än 1 500 EUR.

Direktivets bestämmelse om en beloppsgräns har genomförts i svensk rätt genom 12 § lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen (biståndslagen). I den bestämmelsen har beloppsgränsen utformats på det sättet att Kronofogdemyndigheten *inte får* begära bistånd om det sammanlagda beloppet av fordringarna understiger 1 500 euro.

I den kommitté som har inrättats genom artikel 25 i indrivningsdirektivet (Indrivningskommittén) har nyligen diskuterats vilka rutiner som ska tillämpas för att effektivisera användningen av direktivet när gäldenären har en fordran på återbetalning av mervärdesskatt. Enligt kommissionens uppfattning bör medlemsstaterna i en sådan situation, när det alltså finns en fordran på återbetalning mot vilken skattefordringar kan avräknas, avstå från att återropa beloppsgränsen och lämna bistånd även i fråga om mindre belopp.

Diskussionerna i Indrivningskommittén tyder på att flertalet medlemsstater kommer att avstå från att återropa beloppsgränsen.

Även från svensk synpunkt framstår det som fördelaktigt att på detta sätt kunna få och lämna bistånd med indrivning av mindre belopp när detta inte kräver någon nämnvärd arbetsinsats av den anmodade myndigheten. Bestämmelsen i 12 § biståndslagen bör därför ändras så att

¹ EUT L 84, 31.3.2010, s. 1 (Celex 32010L0024).

det blir möjligt för Kronofogdemyndigheten att, under den nu angivna förutsättningen, begära bistånd med indrivning även av mindre belopp och att avstå från att återopa beloppsgränsen vid en begäran om bistånd med indrivning från en annan medlemsstat.

Ändringen tar alltså i första hand sikte på situationer där gäldenären har en fordran på återbetalning av mervärdesskatt. Bestämmelsen bör emellertid utformas på ett något mera generellt sätt, så att den omfattar även andra situationer där bistånd med indrivning kan lämnas med endast liten arbetsinsats av den anmodade myndigheten. Se vidare författningskommentaren.

16 Konsekvenser

16.1 Inledning

Nedan redovisas konsekvenser för de offentliga finanserna, företagen, Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna av förslagen i promemorian.

16.2 Undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster

Promemorians bedömning: Förslaget medför en offentligfinansiell nettointäkt på 86 miljoner kronor 2014. Den administrativa bördan bedöms minska för de företag som påverkas av förslaget.

Skälen för promemorians bedömning: Mervärdesskattedirektivet skiljer sig från mervärdesskattelagen när det gäller undantaget från skatteplikt för dentaltekniska produkter och tjänster bl.a. genom att avgörande enligt direktivet är vem som tillhandahåller en vara eller tjänst och inte vem som förvärvar varan eller tjänsten. Det innebär att reglerna vid beskattningen av dentaltekniska produkter och vissa tjänster knutna till dessa när de säljs av en dentaltekniker till en mellanhand som säljer produkten vidare till en tandläkare skiljer sig åt i direktivet och mervärdesskattelagen. Enligt direktivet är ett tillhandahållande till en tandläkare skattepliktigt medan ett tillhandahållande av en dentaltekniker är skattepliktigt enligt mervärdesskattelagen.

Effekter för företagen

Enligt svensk näringsgrensindelning 2011 fanns omkring 550 företag med SNI-koden 32502; Tillverkning av tandproteser. Majoriteten av företagen i denna kategori bör vara dentaltekniker. Omkring 90 procent av dessa företag var inte registrerade till mervärdesskatt, vilket bör innebära att de säljer direkt till en tandläkare och således är denna försäljning undantagen från mervärdesskatt. Vid dessa försäljningar gäller skattefrihet både enligt ML och direktivet, varför den föreslagna

förändringen inte påverkar dessa tillhandahållanden. De resterande 10 procenten av dentalteknikerna som var registrerade till mervärdesskatt kan förväntas sälja dentaltekniska produkter till en mellanhand som i sin tur säljer produkterna vidare till en tandläkare. Vid dessa försäljningar ska det enligt mervärdesskattelagen utgå mervärdesskatt när den dentaltekniska produkten säljs från en dentaltekniker till en mellanhand, medan det enligt direktivet ska utgå mervärdesskatt när den dentaltekniska produkten säljs från en mellanhand till en tandläkare.

Den föreslagna lagändringen innebär att mervärdesskatt tas ut när de dentaltekniska produkterna säljs av en mellanhand som utgör ett senare led i försäljningskedjan samtidigt som den försäljning som dentalteknikern gör undantas från mervärdesskatt. Under förutsättning att dentalteknikern och mellanhanden behåller sina marginaler bör således lagändringen innebära att priset på den dentaltekniska produkten som tandläkarna möter när de handlar av en mellanhand ökar något. Följden av att en dentalteknikers tillhandahållande blir undantaget från mervärdesskatt är att denne inte göra avdrag för ingående skatt som då blir en kostnad i verksamheten. Vissa av de tandläkare som i dag köper dentaltekniska produkter från en mellanhand kan med lagändringen i stället förväntas köpa dem direkt av dentalteknikern.

Dentalteknikers försäljning av dentaltekniska produkter kommer genom förslaget, oavsett vem de säljer till, bli undantagen från mervärdesskatt. Detta innebär en förenkling då dentalteknikerna inte behöver hålla isär försäljningen till mellanhänder respektive tandläkare. De 10 procent av dentalteknikerna som i dag är registrerade till mervärdesskatt och endast säljer dentaltekniska produkter och tjänster knutna till dessa kommer genom förslaget endast sälja undantagna varor och tjänster och behöver därmed inte längre vara registrerade till mervärdesskatt. Förslaget kan därigenom förväntas minska den administrativa bördan för dessa företag.

Tillhandahållen av dentaltekniska produkter till tandläkare av en mellanhand som enligt gällande regler i mervärdesskattelagen är undantagna transaktioner blir genom förslaget mervärdesskattepliktiga. Majoriteten av dessa företag bör bedriva även annan försäljning som i dag är mervärdesskattepliktig vilket innebär att de redan bör vara registrerade till mervärdesskatt och vana att hantera skatten. Förslaget bör därmed medföra minskad administrativ börda även för mellanhanden som slipper hålla isär försäljningen till dentaltekniker och annan försäljning. Sammantaget kan därmed konstateras att förslaget bör innebära en minskad administrativ börda för berörda företag.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms inte medföra några effekter för Skatteverket. Förslaget bedöms inte heller medföra några merkostnader eller merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Offentligfinansiell effekt

Förslaget innebär en positiv offentligfinansiell effekt dels då mervärdesskatt på försäljning av dentaltekniska produkter betalas in till staten i ett senare led i försäljningskedjan, dels då mervärdesskatt betalas

in till staten av ledet innan dentalteknikern när dentalteknikerns tillhandahållande undantas från mervärdesskatt.

Lagändringen ger upphov till en offentligfinansiell nettointäkt på 86 miljoner kronor 2014, se tabell 1 nedan. På längre sikt kan dock beteendeförändringar förväntas hos tandläkarna som i dag köper dentaltekniska produkter från en mellanhand genom att de i framtiden i stället kan komma att köpa dentaltekniska produkter direkt av en dentaltekniker.

Tabell 1. Offentligfinansiell effekt: bruttoeffekt 2014, nettoeffekt 2014–2017 och varaktig effekt.

Miljoner kronor	Bruttoeffekt	Offentlig sektor nettoeffekt				Varaktig effekt
		2014	2015	2016	2017	
Undantag från mervärdesskatt för dentaltekniska produkter och tjänster	86	86	69	74	77	78

16.3 Undantag från mervärdesskatt för luftfartyg

Promemorians bedömning: Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter. Företagens administrativa börda påverkas både positivt och negativt och bedöms sammantaget öka något för de företag som påverkas av förslaget.

Skälen för promemorians bedömning: Enligt mervärdesskatte-direktivet är tillhandahållanden av vissa varor och tjänster till lufttrafikföretag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik undantagna från mervärdesskatt. Enligt direktivet föreligger dock rätt till avdrag eller återbetalning när en tjänst eller vara används för en sådan undantagen transaktion. Enligt mervärdesskattelagen är tillhandahållanden till samtliga lufttrafikföretag undantagna, förutsatt att respektive luftfartyg används för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Undantagen är s.k. kvalificerade, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten har rätt till återbetalning. För att anpassa mervärdesskattelagen till direktivet krävs att omsättningen av dessa varor och tjänster till lufttrafikföretag som huvudsakligen bedriver nationell flygtrafik blir mervärdesskattepliktig.

Effekter för företagen

Det finns i dag 23 lufttrafikföretag som har drifttillstånd utfärdat av Transportstyrelsen. Utav dessa bedömer Transportstyrelsen att cirka en femtedel är att klassa som lufttrafikföretag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik.

Förslaget innebär att de lufttrafikföretag som huvudsakligen bedriver nationell flygtrafik behöver betala ingående mervärdesskatt på en stor del

av sina inköp som tidigare var kvalificerat undantagna. Denna ingående mervärdesskatt bör vara avdragsgill. I praktiken uppstår dock en likviditetsförsämring för lufttrafikföretagen då de i genomsnitt kommer ligga ute med den ingående mervärdesskatten hänförd till dessa inköp i omkring elva dagar. Likviditetsförsämringen kan ge upphov till ett ökat lånebehov som innebär räntekostnader för lufttrafikföretagen. Utifrån lufttrafikföretagens situation 2011 och prognoser för räntor 2014 har de ökade räntekostnaderna för samtliga lufttrafikföretag som i huvudsak bedriver nationell flygtrafik beräknats uppgå till omkring 0,5 miljoner kronor 2014. Likviditeten för de berörda lufttrafikföretagen försämras endast i mycket liten omfattning och lagändringen bedöms därmed endast marginellt påverka företagens soliditet.

På motsvarande sätt uppstår en positiv likviditetseffekt för företagen som säljer de varor och tjänster som tidigare varit kvalificerat undantagna då dessa företag nu får förfoga över de nya mervärdesskatteinbetalningarna i omkring elva dagar.

Eftersom räntekostnaderna till följd av likviditetsförsämringen för lufttrafikföretagen endast ökar marginellt bedöms konkurrensen inte påverkas nämnvärt. Den mindre påverkan på konkurrensförhållandena som kan komma att uppstå består i att lufttrafikföretag som i huvudsak flyger internationellt inte förvärvar varor och tjänster med mervärdesskatt medan lufttrafikföretag som bedriver i huvudsak flygtrafik i Sverige förvärvar varor och tjänster med mervärdesskatt.

Den administrativa bördan för lufttrafikföretag som i huvudsak flyger nationellt kan komma att minska något genom förslaget då de inte längre behöver hantera att en viss del av deras inköp är kvalificerat undantagna. Samtidigt kan den administrativa bördan öka för lufttrafikföretagen då de måste bedöma huruvida de flyger i huvudsak nationellt eller internationellt. Enligt uppgifter från Transportstyrelsen från 2011 var det dock tydligt för lufttrafikföretagen huruvida de i huvudsak flög nationellt eller internationellt. Vad den sammantagna förändringen i administrativ börda blir för lufttrafikföretagen är svår att bedöma men sannolikt blir den endast marginell.

Förslaget bör även påverka den administrativa bördan hos de företag som tillhandahåller de kvalificerat undantagna varorna och tjänsterna som med lagändringen kan komma att bli mervärdesskattepliktiga. De företag som i dag endast tillhandahåller kvalificerat undantagna varor och tjänster kan komma att få ökad administrativ börda om de efter lagändringen säljer både till lufttrafikföretag som i huvudsak flyger nationellt och internationellt. Den administrativa bördan bör däremot inte påverkas nämnvärt för de företag som redan i dag hanterar annan mervärdesskattepliktig försäljning. Däremot kan en viss ökning i administrativ börda förväntas för samtliga företag som tillhandahåller varor och tjänster som med lagändringen kan komma att bli mervärdesskattepliktiga då de måste skilja på försäljning till lufttrafikföretag som i huvudsak flyger nationellt och internationellt.

Utifrån uppgifter från 2011 fanns det 130 företag med SNI-koden 77350; Uthyrning och leasing av flygplan (utan besättning, ej segel- och glidflygplan). Bland dessa företag bör de företag som i dag säljer den största mängden kvalificerat undantagna varor och tjänster till lufttrafikföretagen finnas. Utav dessa 130 företag var det 63 som inte

redovisade någon utgående mervärdesskatt och som därmed endast bör bedriva kvalificerat undantagen försäljning. Dessa företag måste genom förslaget skilja ut försäljning till lufttrafikföretag som i huvudsak flyger nationellt och lufttrafikföretag som i huvudsak flyger internationellt. Deras administrativa börda kan därmed förväntas öka. Denna ökade börda kan jämföras med ökad kostnad av att hantera flera skattesatser. Kostnaderna för att hantera flera skattesatser har beräknats av Skatteverket i en rapport från 2006 (Krånglig moms- en företagsbroms?). Den genomsnittliga kostnaden av att hantera två skattesatser i stället för en skattesats har beräknats öka med 2 680 kr per företag och år i 2014 års penningvärde. Utifrån denna kostnad kan den administrativa bördan för de 63 företagen sammantaget förväntas öka med som mest omkring 170 000 kr per år ($2\,680 \cdot 63$).

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms medföra försumbara effekter för Skatteverket. De eventuellt tillkommande kostnaderna för Skatteverket får finansieras inom den befintliga anslagsramen. Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Offentligfinansiell effekt

Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter.

16.4 Undantag från mervärdesskatt för vissa bränslen m.m. som är avsedda att placeras i skatteupplag.

Promemorians bedömning: Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter. Likviditeten hos företag som köper biobränslen och placerar dem i skatteupplag förväntas påverkas positivt med omkring 60 miljoner kronor 2014 medan likviditeten hos de företag som säljer biobränslen som placeras i skatteupplag förväntas påverkas negativt med motsvarande belopp dvs. omkring 60 miljoner kronor 2014. Likviditetseffekten ger upphov till ränteintäkter för de köpande företagen på omkring 3 miljon kronor 2014 och räntekostnader för de säljande företagen på omkring 3 miljon kronor 2014. Den administrativa bördan bedöms minska för företagen då de inte längre behöver hantera biobränslen och petroleumbaserade bränslen olika.

Skälen för promemorians bedömning:

Inledning

När biobränslen tillåts placeras i skatteupplag skjuts redovisningen av mervärdesskatt upp och redovisas när biobränslet lämnar upplaget. Mervärdesskatten redovisas då samtidigt som punktskatten.

Effekter för företagen

Mervärdesskattesystemet medför normalt vissa likviditetseffekter för företagen beroende på när de deklarerar, om de importerar eller om de är köpare eller säljare. Förslaget medför att när biobränslen säljs inom Sverige tillåts de placeras i skatteupplag och deklarationen av mervärdesskatt vid inköpet skjuts upp och betalas vid försäljningstillfället. Köparen som placerar biobränslet i skatteupplaget erhåller då oftast en positiv likviditetseffekt samtidigt som säljaren oftast erhåller en negativ likviditetseffekt. Den positiva likviditetseffekten uppkommer för köparen då denne slipper betala mervärdesskatten till säljaren för att sedan göra avdrag i mervärdesskattedeklarationen. Den negativa likviditetseffekten uppkommer för säljaren då denne inte längre får förfoga över mervärdesskatten fram tills den deklarerar i mervärdesskattedeklarationen. En likviditetseffekt på omkring 60 miljoner kronor bedöms uppkomma i positiv bemärkelse för köparna och i negativ bemärkelse för säljarna. Likviditetseffekten ger upphov till ränteutgifter för de köpande företagen på omkring 3 miljon kronor 2014 och räntekostnader för de säljande företagen på omkring 3 miljon kronor 2014.

I dag kan endast petroleumbaserade bränslen och vissa vegetabiliska bränslen placeras i skatteupplag. Förslaget medför en förenkling vid hanteringen av biobränslen då petroleumbaserade bränslen och biobränslen inte längre behöver hanteras olika. Den administrativa bördan minskar därmed för företagen. I Tillväxtverkets Malindatabas finns uppgifter kring den totala administrativa kostnaden för bokföring av skattepliktigt bränsle. Denna kostnad är beräknad utifrån kravet att varje upplagshavare ska bokföra löpande affärshändelser och varurörelser för varje skatteupplag som rör skattepliktigt bränsle samt regelbundet inventera lagret av bränsle. I Malindatabasens senaste uppgifter från 2009 fanns det 42 företag som bokförde energiskatt för bränsle. Den totala administrativa kostnaden för detta informationskrav beräknas i Malindatabasen till totalt knappt 500 000 kronor 2009. Denna administrativa kostnad omfattar dock inte bördan av att företagen behöver hantera petroleumbaserade och vegetabiliska bränslen olika varför det saknas uppgifter för att kunna beräkna minskningen i administrativ börda av den föreslagna lagändringen.

Utifrån storleksordningen på den administrativa kostnaden av bokföring av energiskatt för bränsle bör minskningen i den administrativa bördan inte vara av särskilt stor omfattning i relation till den totala administrativa kostnaden av lagen om skatt på energi (1994:1776) som totalt uppgick till 18 miljoner kronor 2009.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslaget bedöms medföra försumbara effekter för Skatteverket. De eventuellt tillkommande kostnaderna för Skatteverket får finansieras inom den befintliga anslagsramen. Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Offentligfinansiell effekt

En senareläggning av redovisning av mervärdesskatten tills när biobränslet lämnar upplaget går att likna vid omvänd skattskyldighet och har inga offentligfinansiella effekter då mervärdesskatteredovisningen normalt för säljare och köpare sker i samma period.

16.5 Mervärdesskatt vid distansförsäljning av varor

Promemorians bedömning: Förslaget som gäller distansförsäljning av varor till respektive från Sverige är i linje med den nuvarande tillämpningen. Det bedöms därför inte uppkomma några offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

Skälen för promemorians bedömning: Förslaget innebär i den del det avser försäljning av varor från Sverige till ett annat EU-land i stort sett en kodifiering av Skatteverkets tillämpning. I den del det avser försäljningar från ett annat EU-land till köpare i Sverige tydliggör förslaget att det inte krävs några särskilda förfarande för valfrihet i avsändarlandet för att omsättningen ska anses gjord i Sverige. Skatteverket har i tillämpningen inte ställt krav på något visst förfarande i avsändarlandet för att omsättningen i dessa fall ska anses gjord inom landet. Därför bedöms det inte uppkomma några offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för Skatteverket, de allmänna förvaltningsdomstolarna eller företagen.

16.6 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid inköp och hyra av husbilar

Promemorians bedömning: Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

Skälen för promemorians bedömning: Det förhållandet att förslaget är ett klagörande som i stort kodifierar Skatteverkets rättstillämpning innebär att inga offentligfinansiella effekter uppkommer av förslaget. Det uppkommer inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

16.7 Beräkning av lagstadgad tid vid återbetalning av mervärdesskatt

Promemorians bedömning: Förslaget får inga offentligfinansiella effekter. Det uppkommer inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen till följd av förslaget.

Skälen för promemorians bedömning: Det totala beloppet av ansökt återbetalning av mervärdesskatt som kom in för sent 2012 och som riskeras att inte fås tillbaka av svenska företagare uppgick till drygt 1 miljon kronor. Hur stor andel av detta belopp som sedan inte betalats tillbaka saknas det information om. Det rör sig därmed om mycket små summor pengar som svenska företag kan ha förlorat till följd av skillnaden i lagstiftning och som nu rättas till. Förslaget medför därmed inga effekter varken för företagen eller för de offentliga finanserna. Förslaget medför inte heller några effekter för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

16.8 Mervärdesskattefrihet för omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster som görs i tillfälligt lager, tullager, frizon eller frilager

Promemorians bedömning: Förslaget får inga offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter, de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

Skälen för promemorians bedömning: Förslagen får betydelse i de fall en näringsidkare, som är etablerad i Sverige, köper en tjänst avseende varor som är placerade i lager eller i frizon i en annan medlemsstat. Enligt den nuvarande regleringen ska skatten tas ut när varorna lämnar lagret eller frizonen. Efter ändringen sker inget uppskjutande av skattskyldigheten utan skyldigheten inträder direkt när tjänsten har tillhandahållits. De berörda näringsidkarna påverkas inte negativt varken ekonomiskt eller administrativt. Förslaget medför heller inte några effekter för Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Både innan och efter lagändring utgörs den ingående skatten av beloppet av den utgående skatten som den skattskyldige ska redovisa till staten, varför inga offentligfinansiella effekter uppstår.

16.9 Mervärdesskatt vid upplåtelse för fartyg av hamnar och för luftfartyg av flygplatser

Promemorians bedömning: Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

Skälen för promemorians bedömning: Förslaget utgör endast en språklig justering, varför inga effekter uppkommer för de offentliga finanserna, de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket och företagen.

16.10 Ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande och handräckning

Promemorians bedömning: Förslaget berör endast förhållandet mellan parterna i mål om betalningsföreläggande och handräckning. Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna Skatteverket eller företagen.

Skälen för promemorians bedömning: Övergången från reglering i förordningsform till reglering i lag får inte några kostnads- eller andra konsekvenser vare sig för enskilda eller för det allmänna. Justeringen av ersättningsbeloppen innebär endast att värdet av den ersättning som en part får ta ut av motparten återställs till ungefärligen det värde den hade vid den senaste justeringen 2003. Förslaget påverkar inte handläggningen av mål om betalningsföreläggande och handräckning hos kronofogdemyndigheten.

16.11 Förändringar i den s.k. katalogen

Promemorians bedömning: Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

Skälen för promemorians bedömning: Förslagen medför inte några offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för Skatteverket, de allmänna förvaltningsdomstolarna eller företagen.

16.12 Ränta enligt lagen om dröjsmålsavgift

Promemorians bedömning: Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

Skälen för promemorians bedömning: Lagändringarna medför inga effekter för de offentliga finanserna, de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

16.13 Kapitalvinst vid indirekt innehav av marknadsnoterade andelar

Promemorians bedömning: Förslaget medför inga offentligfinansiella effekter. Förslaget medför inte heller några effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna, Skatteverket eller företagen.

Skälen för promemorians bedömning: Förslaget syftar bara till att upprätthålla den beskattning av utdelningar och kapitalvinster på aktuella andelar som avsågs vid införandet. Förslaget har därför inte några offentligfinansiella effekter. Förslaget bedöms inte innebära någon ökad administration eller några ökade kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslaget bedöms inte medföra några konsekvenser för företag som avses i 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen eller för några andra företag. För skattskyldiga kan förslaget innebära en nackdel eftersom kapitalvinster på sådana andelar som avses i den aktuella bestämmelsen inte längre omfattas av huvudregeln att vinsten bara ska tas upp till fem sjättedelar. En sådan ordning var dock inte, som beskrivits ovan, avsedd när den aktuella paragrafen infördes.

16.14 Möjlighet att begära bistånd med indrivning inom Europeiska unionen för mindre belopp

Promemorians bedömning: Ändringen kan förväntas leda till en, låt vara marginell, förbättring av indrivningsresultatet vid bistånd med indrivning i en annan medlemsstat. Effekten på administrationskostnaderna hos Kronofogdemyndigheten och Skatteverket bedöms bli försumbar.

Skälen för promemorians bedömning: Förslaget får antas leda till att begäran om bistånd med indrivning begärs i ett antal fall där detta i dag inte är möjligt på grund av beloppsgränsen. Eftersom det rör sig om fordringar som i varje enskilt fall är på ett relativt blygsamt belopp kan detta inte förväntas leda till någon större förbättring av indrivningsresultatet. Även antalet fall torde åtminstone inledningsvis bli litet, såväl vad gäller inkommande som utgående ärenden, varför man inte behöver räkna med någon större effekt på administrationskostnaderna.

17 Författningskommentar

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

1 kap.

13 §

Ett nytt andra stycke införs i paragrafen som inskränker tillämpningsområdet för personbilsdefinitionen. Begränsningen avser 2 kap. 5 § 3, 7 kap. 4 § samt 8 kap. 10, 15 och 16 §§ samt 13 kap. 15 § ML. Den innebär att vissa husbilar, som anges i styckets första och andra punkter, inte ska betraktas som personbilar i mervärdesskattelagens mening när det gäller dessa regler.

Paragrafen behandlas i avsnitt 3.

3 kap.

3 §

Första stycket femte punkten ändras endast redaktionellt så att den språkmässigt bättre överensstämmer med dess juridiska innebörd såsom den tolkats mot bakgrund av den bestämmelse i artikel 135.2 b i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) som den avser att motsvara. Någon materiell ändring är alltså inte avsedd.

Första stycket sjätte punkten tas bort eftersom upplåtelse för fartyg och luftfartyg numera efter domstolsuttalanden ryms inom 3 kap. 3 § första stycket 5 ML.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.

4 §

Bestämmelsen i paragrafens andra stycke andra strecksatsen ändras så att den överensstämmer med artikel 132.1 e i mervärdesskattedirektivet genom att det avgörande för om en omsättning omfattas av undantaget från mervärdesskatt är vem som tillhandahåller en vara eller tjänst.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.

21 §

Första stycket tredje punkten ändras så att undantaget från skatteplikt omfattar omsättning av luftfartyg som ska användas av lufttrafikföretag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot ersättning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.

5 kap.

2 §

Paragrafen avser situationer då en omsättning av en vara ska anses som en omsättning inom landet.

Andra och tredje styckena i paragrafen ändras enligt förslaget.

Ändringarna avser situationen när en vara transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land till en köpare i Sverige. I ett fall där säljarens omsättning inte överstiger tröskelvärdet på 320 000 kronor ska säljaren ha en möjlighet att bli beskattad i Sverige i stället för

i avsändarlandet (jfr artikel 34.4 i mervärdesskattedirektivet). I paragrafens andra stycke tas hänvisningen till beslut som anges i tredje stycket bort. Varan blir i stället omsatt inom landet om säljarens omsättning omfattas av tredje stycket. Även i tredje stycket tas hänvisningen till vederbörlig myndighet och medgivande bort. Som förutsättning gäller i stället att säljaren har uppfyllt de villkor som det land där transporten påbörjas har för att omsättningen inte ska anses gjord i det landet. Ändringarna syftar till att klargöra att bestämmelsen kan tillämpas oavsett vilket förfarande avsändarlandet använder för utnyttjande av möjligheten för säljaren att i stället bli beskattad i det land varan befinner sig när transporten avslutas. Artikel 34.4 innebär att det land som varan transporteras ifrån ska bevilja säljaren en rätt att välja att beskattningen ska ske i Sverige. Det är de berörda medlemsstaterna som ska fastställa de närmare villkoren för utnyttjande av möjligheten att i stället bli beskattad i det land varan befinner sig när transporten avslutas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.

2a §

I paragrafen ändras första stycket 1. Ändringen avser förutsättningarna för att en vara som transporteras av säljaren eller för dennes räkning till en köpare i ett annat EU-land (s.k. distansförsäljning) inte ska anses omsatt inom landet. I första stycket 1 finns i dag ett krav om att säljaren ska vara registrerad till mervärdesskatt i destinationslandet för att omsättningen inte ska anses gjord inom landet. I punkten 1 görs ett tillägg för att bestämmelsen ska tillämpas också om säljaren är skyldig att vara registrerad till mervärdesskatt i det EU-land som varan transporteras till. Bestämmelsen ska därmed bli tillämplig om säljarens omsättning i destinationslandet överstiger tröskelvärdet i det landet även om säljaren ännu inte är registrerad till mervärdesskatt i det landet. Ändringen syftar till att uppnå bättre överensstämmelse med bestämmelserna i artikel 33 och 34 i rådets direktiv 2006/112/EG.

Paragrafen behandlas i avsnitt 7.

9 c kap.

1 §

Ändringen innebär att undantaget från skatteplikt för omsättning av icke-unionsvaror och av tjänster är tillämpligt endast om det tillfälliga lagret, tullagret, frizonen eller frilagret är beläget inom landet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 8.

3 §

Punkten 1 kompletteras med ett krav på att energiprodukten även ska utgöra ett så kallat uppskovsbränsle, det vill säga vara ett sådant bränsle som omnämns i 1 kap. 3 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi. Kompletteringen innebär att även energiprodukter som inte utgör uppskovsbränslen kan placeras i skatteupplag med skattefrihet. Den *nya punkten 3* avseende godkända skatteupplag enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt är en följd av att etylalkohol läggs till i varuförteckningen i 9 §, se närmare i avsnitt 1.3.

Paragrafen behandlas i avsnitt 9.

7 §

Ändringen i första stycket är en följd av att det i 3 § införs en ny punkt.
Paragrafen behandlas i avsnitt 9.

9 §

Varuförteckningen kompletteras med vissa bibränslen och andra bränslen samt vissa tillsatser i motorbränsle. De nya punkterna kommenteras i de allmänna motiven, avsnitt 9.

17.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid

2 § *andra stycket 3*

Punkten innebär ett avsteg från huvudregeln i bestämmelsens första stycke som anger att om en åtgärd senast ska vidtas en dag som infaller på t.ex. en lördag eller en söndag så får åtgärden vidtas först nästa vardag. Införandet av punkten 3 innebär således att ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt enligt 19 kap. 32 § ML alltid ska inkomma till Skatteverket den 30 september, oavsett vilken dag denna dag infaller på.

Paragrafen behandlas i avsnitt 10.

17.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning

48 §

Bemyndigandet för regeringen att meddela föreskrifter om ersättningsnivåer har ersatts med bestämmelser om vilka dessa nivåer är. Paragrafen har utformats i överensstämmelse med de bestämmelser om ersättningsnivåerna som hittills har funnits i förordningen (1991:1340) om ersättning för kostnader i mål om betalningsföreläggande eller handräckning hos Kronofogdemyndigheten. Beträffande skälen för ändringen, se avsnitt 11.

17.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (2008:879) om europeiskt betalningsföreläggande

9 §

Bemyndigandet i andra stycket för regeringen att meddela föreskrifter om ersättningsnivå har ersatts med en bestämmelse om vilken denna nivå är. Beträffande skälen för ändringen, se avsnitt 11.

17.5 Förslaget till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

3 kap.

4 §

Ändringen i paragrafen är föranledd av att Apotekarsocietetens stiftelse för främjande av farmacins utveckling m.m. har avvecklats.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ändringarna bör tillämpas första gången vid 2014 års fastighetstaxering.

17.6 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

7 kap.

17 §

Paragrafen ändras så att de subjekt som har upphört med sin verksamhet eller har avvecklats inte längre ska kvarstå. I några fall ändras namnet så att ordet stiftelse finns med. Sveriges export- och investeringsråd ersätter Sveriges exportråd och SSR–Sveriges Standardiseringsråd har ändrat namn till Sveriges Standardiseringsförbund.

9 kap.

8 §

Ändringen är en följdändring till en tidigare ändring i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift och innebär att ränta enligt den lagen inte får dras av. Se även avsnitt 13.

42 kap.

15 a §

Andra stycket tredje strecksatsen ändras så att strecksatsen även omfattar kapitalvinst på aktier och andelar i företag som avses i strecksatsen. Av strecksatsen följer således att första stycket inte ska tillämpas avseende utdelning och kapitalvinst om företaget som har lämnat utdelningen, alternativt vars andelar har avyttrats, under beskattningsåret eller något av de fyra föregående beskattningsåren, direkt eller genom dotterföretag, har ägt aktier med en röst- eller kapitalandel på tio procent eller mer i ett svenskt marknadsnotarat aktiebolag eller en marknadsnoterad juridisk person.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att de nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2013.

Sveriges export- och investeringsråd bildades den 1 januari 2013. Därför föreslås i *andra punkten* att ändringen i 7 kap. 17 § inkomstskattelagen i denna del bör tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2012.

17.7 Förslaget till lag om ändring i lagen om
(2011:1537) om bistånd med indrivning av
skatter och avgifter inom Europeiska unionen

12 §

Ändringen i *första stycket* innebär att det blir möjligt för Kronofogdemyndigheten att begära bistånd med indrivning i en annan medlemsstat även om det totala fordringsbeloppet som omfattas av lagen mot en gäldenär är mindre än 1 500 euro, om bistånd med indrivning kan lämnas med endast liten arbetsinsats av den anmodade myndigheten. Som framgår i avsnitt 15 är denna möjlighet främst avsedd att utnyttjas i de fall då gäldenären har en fordran på återbetalning av mervärdesskatt i den andra medlemsstaten. Den kan emellertid också utnyttjas när den andra medlemsstaten, på det sätt som förutses i artikel 6 i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder¹ (indrivningsdirektivet) har underrättat om en förestående återbetalning av någon annan skatt än mervärdesskatt. Bestämmelsen är dessutom avsedd att omfatta även andra situationer där det kan antas att det i den andra medlemsstaten finns en tillgång som enkelt kan tas i anspråk av den anmodade myndigheten, t.ex. medel på ett visst angivet bankkonto.

Genom denna ändring ges också bestämmelsen i *tredje stycket* en ändrad innebörd, trots att ordalydelsen inte ändras. Det blir således möjligt för Kronofogdemyndigheten att på motsvarande sätt lämna bistånd även när den andra medlemsstatens totala fordran som omfattas av indrivningsdirektivet är mindre än 1 500 euro.

¹ EUT L 84, 31.3.2010, s. 1 (Celex 32010L0024).