

39 Skattefrihet för utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl.

39.1 Utländska beskickningar, organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom landet

Utländska beskickningar, karriärkonsulat, internationella organisationer, diplomater m.fl. som är verksamma inom Sverige åtnjuter frihet från att i vissa fall vid import och förvärv inom landet erlægga moms.

Skattefriheten åtnjuts på tre sätt: Genom undantag från beskattning av import och gemenskapsinterna förvärv av varor, genom rätt till återbetalning av skatt som erlagts vid förvärv inom landet av vissa varor och tjänster samt slutligen, och endast när det gäller motorfordon, som en rätt att under vissa förutsättningar inom landet förvärva en vara utan moms. Vid förvärv av tjänster och av andra varor än motorfordon från säljare inom landet ska moms alltid erläggas för att därefter i tillämpliga fall återbetalas av SKV.

39.1.1 Undantag för import och gemenskapsinterna förvärv

39.1.1.1 Import

Enligt 3 kap. 30 § 1 st. ML undantas från skatteplikt sådan import som medför frihet från skatt enligt lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import. I nämnda lag görs i sin tur hänvisning till bl.a. 4 § i lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. Tullverket har härigenom möjlighet att utöver vad som framgår av 3 kap. 1 § 2 st. ML från beskattning undanta viss import som görs av utländska beskickningar, diplomater m.fl. Se vidare avsnitt 10.4.3.

39.1.1.2 Förvärv av varor och tjänster från andra EG-länder

Stationering i Sverige

En diplomat, en beskickning eller en internationell organisation med stationering i Sverige kan förvärva varor och tjänster momsfritt i ett annat EG-land, dvs. det är fråga om en direkt skattefrihet. En förutsättning för att säljaren i det andra EG-landet ska kunna underlåta att ta ut moms är att diplomaten, beskickningen etc. kan förete ett intyg utfärdat av Utrikesdepartementet (4 a § Förordningen [1994:224] om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

Intyg

För att Utrikesdepartementet ska kunna utfärda ett sådant intyg krävs att rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 eller 7 §§ ML föreligger vid motsvarande förvärv i Sverige (se avsnitt 39.1.2 nedan). Intyget motsvarar det formulär som fastställts enligt artikel 15.10 i sjätte direktivet. Intyget, som ofta benämns "15.10-intyg", ser exakt likadant ut i samtliga medlemsländer. Intyget, som även gäller punktskatt, har beteckningen SKV (RSV) 5929 och finns intagen i bilaga 15.

Ett sådant intyg ska på begäran även utfärdas för den som avser att förvärva ett motorfordon från ett annat EG-land om motsvarande förvärv i Sverige skulle kunna ske genom en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML.

39.1.2 Återbetalning av erlagd skatt vid förvärv inom landet

39.1.2.1 Beskickningar, organisationer

10 kap. 6 § ML

Utländska beskickningar, karriärkonsulat i Sverige eller sådana internationella organisationer, som avses i lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall, har på ansökan rätt till återbetalning av erlagd ingående moms som hänför sig till förvärv av

- varor som är avsedda för inredning eller utrustning av en sådan byggnad som är avsedd för förvärvaren,
- inventarier eller trycksaker för den verksamhet som utövas av förvärvaren,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon, som ägs av förvärvaren,
- tjänster på en sådan fastighet som är avsedd för förvärvaren samt på sådana varor som anges ovan eller på motorfordon,

- teletjänster, vatten, elektrisk kraft, avloppsrening eller sophämtning för en fastighet som är avsedd för förvärvaren,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,
- alkohol- och tobaksvaror,
- tjänster avseende uthyrning av byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet, under förutsättning att uthyrningstjänsten är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren och
- bevakningstjänster avseende fastighet eller lokal som är avsedd för den verksamhet som utövas av förvärvaren.

Även representation i Sverige för de Europeiska gemenskaperna har rätt till återbetalning enligt ovanstående.

En fastighetsägare som helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning till någon som har rätt till återbetalning av skatt enligt 10 kap. 6 § ML kan ansöka om frivillig skattskyldighet för uthyrningen.

39.1.2.2 Utländska diplomater m.fl. fysiska personer

10 kap. 7 § ML

Medlemmar av den diplomatiska personalen vid utländska beskickningar i Sverige och karriärkonsuler vid utländska konsulat i Sverige har, under förutsättning att de inte är svenska medborgare eller stadigvarande bosatta här i landet, på ansökan rätt till återbetalning av ingående moms som hänför sig till förvärv av

- radiomottagare, televisionsapparater, skivspelare, bandspelare, förstärkare och högtalare,
- kameror, objektiv till kameror, projektorer och annan utrustning för film- eller bildåtergivning,
- hushållsmaskiner och liknande varor, såsom diskmaskiner, kylskåp, tvättmaskiner, manglar och dammsugare,
- skrivmaskiner, räknemaskiner och utrustning med liknande användning,
- möbler, belysningsarmaturer, inredningstextilier, mattor, pianon och flyglar,
- tillbehör eller utrustning till motorfordon eller till sådana varor som anges ovan,
- tjänster på ovan angivna varor eller på motorfordon,
- tjänster på en fastighet i samband med inmontering av hushållsmaskiner och liknande varor enligt ovan,
- sådana bränslen för vilka energiskatt och koldioxidskatt enligt

lagen (1994:1776) om skatt på energi ska tas ut,

- alkohol- och tobaksvaror.

Medlemsstaters ombud vid en internationell organisation med säte i Sverige och personal hos en sådan organisation har också rätt att på ansökan få återbetalning av ingående moms i de fall som anges för diplomater m.fl. ovan, under förutsättning att Sverige har träffat överenskommelse med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation om detta.

Rätt till återbetalning föreligger endast när fråga är om förvärv för personligt bruk och den sammanlagda ersättningen enligt faktura uppgår till minst 1 000 kr.

39.1.2.3 Förfarande

Ansökan

Ansökan om återbetalning enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML ska göras hos SKV, Särskilda skattekontoret. Förfarandet vid ansökan och beslut regleras närmare i en särskild förordning (Förordning 1994:224 om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.).

39.1.3 Förvärv inom landet av motorfordon

39.1.3.1 Säljarens omsättning

3 kap. 26 a § ML

Omsättning inom landet av motorfordon undantas enligt 3 kap. 26 a § ML från skatteplikt, om köparen är någon som har rätt till återbetalning av ingående moms enligt 10 kap. 6 § eller 7 § ML. I det senare fallet krävs för undantag att fordonet är avsett för köparens personliga bruk, vilket torde innebära vissa begränsningar i fråga om antalet fordon som får förvärfvas. Som allmän förutsättning för undantag gäller att köparen till säljaren ska överlämna ett intyg som visar att de förutsättningar som anges ovan för undantagets tillämpning är uppfyllda och att fordonet således får köpas utan moms. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet. Säljaren ska ge in en kopia av intyget samt kopia av fakturan till SKV, Särskilda skattekontoret.

39.1.3.2 Köparens vidareförsäljning

3 kap. 26 b § ML

Om köparen av ett motorfordon vars omsättning undantagits enligt 3 kap. 26 a § ML tidigare än två år efter förvärvet överlåter fordonet ska denne enligt 3 kap. 26 b § ML till staten betala ett belopp som svarar mot den skatt som han skulle ha fått betala om han hade varit skattskyldig för den omsättning varigenom bilen nu överläts. Det belopp som överlåtaren ska betala ska dock inte överstiga den moms som denne skulle haft att betala vid sitt för-

värv av fordonet om 3 kap. 26 a § ML inte tillämpats. En eventuell vinst på innehavet av bilen medför således inte att ett högre belopp måste inbetalas än det som skulle ha erlagts vid förvärvet.

Om fordonet överläts utan ersättning eller till underpris ska belopp att betala beräknas utifrån marknadsvärdet vid överlåtelsen.

Betalning enligt ovan till staten ska inte göras om fordonet överläts på grund av att ägaren avlidit och inte heller om fordonet överläts till någon annan som har rätt att förvärva motorfordon med tillämpning av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 26 a § ML. Vid en sådan överlåtelse anses den nye ägaren ha förvärvat fordonet med tillämpning av 3 kap. 26 a § ML, vilket innebär att reglerna om betalning till staten och en ny tvåårsfrist enligt 3 kap. 26 b § ML ska tillämpas vid dennes omsättning av fordonet.

Om ett fordon överläts på grund av att ägaren fått förflyttning till annat land ska någon betalning till staten inte göras om ägaren innehaft fordonet minst sex månader.

**Beslut om
betalning**

Betalning av belopp enligt 3 kap. 26 b § ML ska göras på ett särskilt konto senast 35 dagar efter överlåtelsen av fordonet. Det är SKV, Särskilda skattekontoret, som fattar beslut om betalning enligt 3 kap. 26 b § ML.

39.2 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater, m.fl. i andra EG-länder 3 kap 30 a § ML

**Varor
3 kap. 30 a § ML**

I 3 kap. 30 a § 1 st. 3 och 4 p. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor som ska transporteras från Sverige när köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat samt när köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation.

Tjänster

I 3 kap. 30 a § 3 st. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land. Med annan internationell organisation förstås även NATO. En sammanfattning avseende vad som utgör EU:s institutioner och organ finns i bilaga 10. Undantag från skatteplikt i de uppräknade fallen medges i den omfattning som motsvarande frihet från moms råder enligt reglerna i det aktuella EG-landet. Köpare som vill använda sig av undantagen måste således för säljaren genom intyg visa att

frihet från skatt gäller i motsvarande situation i det EG-land där denna har säte eller stationering (jfr avsnitt 39.1.1.2). Intyget ska framgå av säljarens räkenskaper. (Se även avsnitt 6.17 samt 10.6.2.7, 10.6.2.8 och 11.1.3.

**EU:s utrikes-
representation**

Europaparlamentet har en egen fast representation i varje medlemsland. Kommissionen har motsvarande representationer i medlemsländernas huvudstäder och i andra viktigare städer runt om i världen. Denna representation omfattas inte av reglerna i 3 kap. 30 a § 3 st. ML.

**Intyg
14 c § MF**

Enligt 14 c § MF ska en säljare vid en sådan omsättning av varor och tjänster som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 p. eller 4 p. eller 3 st. ML i sina räkenskaper till styrkande av skattefriheten ha ett av köparen lämnat intyg av det slag som avses i 4 a § Förordning (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl. och som är utfärdat av behörig myndighet i det EG-land där köparen är stationerad. Det finns inte något krav på att intyget ska vara på svenska (jfr avsnitt 39.1.1.2). Vid en sådan omsättning av varor som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § 3 p. eller 4 p. ML ska säljaren i sina räkenskaper också ha ett av köparen utfärdat intyg som visar att denne i nära anslutning till leveransen har för avsikt att föra varorna till ett annat EG-land. Skattefrihet ska ges direkt i samband med försäljningen.

**Svensk
beskickning i
annat EG-land**

Bestämmelserna om undantag för skatteplikt för omsättning av varor i 3 kap. 30 a § 1 st. ML är tillämpliga även på svenska beskickningar i andra EG-länder och svensk diplomatisk personal vid dem. Det bör särskilt observeras att undantaget i 3 kap. 30 a § 3 st. ML för omsättning av tjänster endast gäller EG:s institutioner eller organ (se bilaga 10) samt andra internationella organisationer med säte i annat EG-land. Detta innebär att omsättning av tjänster till andra mottagare t.ex. beskickningar inte undantas från skatteplikt och att svensk moms ska tas ut när tjänsterna är omsatta i Sverige enligt 5 kap. ML.

**Andra
internationella
organisationer**

För att en organisation med säte i annat EG-land ska omfattas av bestämmelserna om skattefrihet enligt 3 kap. 30 a § 1 st. 4 p. och 3 st. ML krävs att det intygsutfärdande landet betraktar organisationen ifråga som en sådan internationell organisation. Det är reglerna i det land där organisationen hör hemma som är avgörande för om ett tillhandahållande från ett svenskt företag ska undantas från beskattning eller ej. Det är motsatsvis endast svensk myndighet som kan bedöma återbetalningsrätten enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. (Se avsnitt 39.1.1.2 ovan). För att ur svensk synvinkel kunna betraktas som en sådan internationell organisation bör den omfattas av bestämmelserna i lagen (1976:661) om

immunitet och privilegier i vissa fall. Till nämnda lag finns bilagor med förteckningar över vissa internationella organisationer, som kan tjäna till vägledning vid de bedömningar som behöver göras.

RSV har 1998-08-24 upprättat en skrivelse om skattefrihet för internationella organisationer, diplomater, beskickningar m.fl. i andra EG-länder. RSV har också 1999-10-21 upprättat en skrivelse, dnr 10304-99/100, om diplomaters rätt att göra punktskatte- och mervärdesskattefria inköp på EU-interna resor och i exportbutiker m.m.

39.3 Beskickningar, internationella organisationer, diplomater m.fl. i länder utanför EG

ML:s allmänna regler i 5 kap. om fastställande av omsättningsland vid tillhandahållande av tjänster och leverans av varor ska tillämpas. Det innebär bl.a. att frågor om när export av vara föreligger och hur detta ska kunna styrkas får avgöras i enlighet med vad som framgår under avsnitt 10.3.2. Det sagda gäller även vid leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till svenska beskickningar i länder utanför EG och personal vid dem. Leveranser av varor till utrikesdepartementet för direkt utförsel ur landet anses som exportförsäljning. I den mån det numera kan finnas behov av att tillämpa detta förfarande är användningen begränsad till varor som direkt ska föras ut till en plats utanför EG.

39.4 Förenta Nationerna, riksomfattande hjälporganisationer

10 kap. 5 § ML

Ingående moms som hänförs till varor som förvärvats eller förts in för att föras ut ur EG och användas för en verksamhet som bedrivs utanför EG ska på ansökan återbetalas, om verksamheten bedrivs för Förenta nationernas eller för något av dess fackorgans räkning.

Riksomfattande hjälporganisationer som för ut varor ur EG för att användas i en hjälpverksamhet har motsvarande rätt till återbetalning. Utförsel ska kunna styrkas i enlighet med vad som gäller för export (se avsnitt 10.3).

Ansökan

Förfarandet vid återbetalning enligt 10 kap. 5 § ML regleras i enlighet med vad som gäller i fråga om återbetalningar enligt 10 kap. 6 och 7 §§ ML. Se ovan under avsnitt 39.1.2.3.

Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen till SKV, Särskilda skattekontoret. Det finns inte något särskilt ansökningsformulär. Till ansökan ska bifogas faktura i original eller kopia. Fakturan ska innehålla sådana uppgifter som avses i 11 kap. 8 eller 9 § ML (se härom avsnitt 17.4).