

Momsundantag för fartyg och luftfartyg

Innehållsförteckning

Sammanfattning	5
1 Författningsförslag	7
1.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	7
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import.....	20
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg	21
2 Bakgrund	22
3 Gällande rätt	23
3.1 EU-rätt	23
3.1.1 Artikel 148 a	23
3.1.2 Artikel 148 b	23
3.1.3 Artikel 148 c	23
3.1.4 Artikel 148 d	24
3.1.5 Artikel 148 e	24
3.1.6 Artikel 148 f	24
3.1.7 Artikel 148 g	24
3.1.8 Artiklarna 150 och 169	24
3.2 Svensk rätt.....	25
3.2.1 Bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. ML....	25
3.2.2 Bestämmelser om undantag i 3 kap. ML.....	26
4 Förslag	28
4.1 Alla bestämmelser formuleras som undantag	28
4.2 Leverans av varor till fartyg.....	28
4.2.1 Allmänt	29
4.2.2 Vilka varor ska undantas?	29
4.2.3 Begreppet fartyg.....	32
4.2.4 Begreppet öppna havet.....	32
4.2.5 Vilken verksamhet ska fartygen bedriva?	35
4.2.6 Särskilt om sjöräddningsfartyg	36
4.2.7 Särskilt om fiskefartyg	37
4.2.8 Flera led	38
4.2.9 Begränsning av undantagets räckvidd	40
4.3 Leverans av varor till krigsfartyg	42
4.3.1 Allmänt	42
4.3.2 Vilka varor ska undantas?	42
4.3.3 Vilka fartyg avses?	42
4.3.4 Flera led	43

4.4	Leverans av fartyg	43
4.4.1	Allmänt	44
4.4.2	Leverans av fartyg som används för sjöräddning..	45
4.4.3	Leverans av fiskefartyg	46
4.4.4	Leverans av fartyg i flera led	46
4.5	Ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och	
	uthyrning av fartyg	48
4.5.1	Allmänt	48
4.5.2	Särskilt om befaktning.....	48
4.5.3	Ombyggnad, reparation och underhåll av	
	fartyg i flera led.....	49
4.6	Leverans av fartygsutrustning.....	51
4.6.1	Allmänt	51
4.6.2	Leverans av fartygsutrustning i flera led.....	52
4.7	Uthyrning, reparation och underhåll av fartygsutrustning...	54
4.7.1	Allmänt	54
4.7.2	Uthyrning i flera led av fartygsutrustning	55
4.7.3	Reparation och underhåll av fartygsutrustning i	
	flera led	55
4.8	Andra tjänster för att täcka direkta behov för fartyg och	
	deras laster	57
4.8.1	Allmänt	57
4.8.2	Tillhandahållande av andra tjänster i flera led	58
4.9	Leverans av varor till luftfartyg	59
4.9.1	Allmänt	59
4.9.2	Vilka varor ska undantas?	59
4.9.3	Vilken verksamhet ska luftfartygen bedriva?	60
4.9.4	Särskilt om flygbränsle	61
4.9.5	Flera led	61
4.9.6	Begränsning av undantagets räckvidd	62
4.10	Leverans av luftfartyg.....	64
4.10.1	Allmänt	64
4.10.2	Leverans av luftfartyg i flera led	65
4.11	Ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och	
	uthyrning av luftfartyg.....	66
4.11.1	Allmänt	66
4.11.2	Särskilt om befaktning.....	66
4.11.3	Ombyggnad reparation och underhåll av	
	luftfartyg i flera led.....	66
4.11.4	Befaktning och uthyrning av luftfartyg i flera led...	68
4.12	Leverans av utrustning för luftfartyg.....	68
4.12.1	Allmänt	69
4.12.2	Leverans av utrustning för luftfartyg i flera led.....	69
4.13	Uthyrning, reparation och underhåll av utrustning för	
	luftfartyg	70
4.13.1	Allmänt	71
4.13.2	Uthyrning i flera led av utrustning för luftfartyg	71
4.13.3	Reparation och underhåll av utrustning för	
	luftfartyg i flera led.....	72

4.14	Andra tjänster för att täcka direkta behov för luftfartyg	
	och deras laster	73
	4.14.1 Allmänt	74
	4.14.2 Tillhandahållande av andra tjänster i flera led	75
4.15	Ändringar i lagen om frihet från skatt vid import.....	76
4.16	Ändringar i provianteringslagen	77
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	78
6	Konsekvensanalys.....	79
7	Författningskommentar.....	82
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen	
	(1994:200)	82
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet ...	
	från skatt vid import.....	92
7.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:446) om	
	provisantering av fartyg och luftfartyg	92

Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag till Anpassning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) om transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa till motsvarande reglering i mervärdesskattedirektivet.

Enligt mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta vissa transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa från skatteplikt. Gällande bestämmelser i mervärdesskattelagen skiljer sig i flera avseenden från mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Exempelvis motsvaras de undantag från skatteplikt som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet i vissa fall av bestämmelser om omsättningsland. I promemorian föreslås att alla bestämmelser i mervärdesskattelagen om transaktioner med fartyg och luftfartyg och transaktioner med koppling till dessa formuleras som undantag.

I promemorian föreslås vidare att ett antal begrepp som används i mervärdesskattedirektivet införs i mervärdesskattelagen. Enligt mervärdesskattedirektivet krävs exempelvis att ett fartyg används på öppna havet för att transaktioner med fartyget och transaktioner med koppling till detta ska undantas från skatteplikt. Med öppna havet menas utanför territorialgränsen. Begreppet öppna havet används inte i mervärdesskattelagen och föreslås införas. Införandet av begreppet medför att tillämpningsområdet för gällande undantag på fartygsområdet i mervärdesskattelagen förändras. Bland annat kommer transaktioner med fartyg som används i insjöar och transaktioner med koppling till dessa inte att omfattas. Vidare kommer omsättning av varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som trafikerar svenska fastlandet och Gotland att omfattas av undantaget.

Både enligt mervärdesskattedirektivet och enligt mervärdesskattelagen krävs att luftfartyg ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning för att transaktioner med luftfartyget och transaktioner med koppling till detta ska undantas från skatteplikt. Vad gäller omsättning av varor för förbrukning eller försäljning ombord på ett luftfartyg finns dock inget sådant krav i mervärdesskattelagen. Där anges istället att fråga ska vara om luftfartyg i utrikes trafik. Ett krav på att luftfartyg ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning för att omsättning av varor för förbrukning eller försäljning ska undantas från skatteplikt föreslås införas. Detta medför att det vid dessa omsättningar, precis som vid andra transaktioner med koppling till luftfartyg, inte kommer spela någon roll hur det enskilda luftfartyget används. Det är istället den verksamhet som bedrivs av det företag som använder luftfartyget som blir avgörande.

Den särskilda bestämmelsen om undantag för omsättning av fartyg för livräddning till Sjöräddningssällskapet och för transaktioner med koppling till sådana fartyg föreslås slopas. Dessa transaktioner kommer i stället att omfattas av ett allmänt undantag för transaktioner med fartyg för sjöräddning och assistans och transaktioner med koppling till dessa.

Det generella undantaget för flygbränsle slopas. Omsättning av flygbränsle kommer istället att omfattas av bestämmelsen om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning ombord på luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

I promemorian föreslås också att en bestämmelse om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning eller försäljning ombord på krigsfartyg införs.

I promemorian föreslås slutligen justeringar i lagen om frihet från skatt vid import och i provianteringslagen.

Förslaget bedöms medföra en positiv offentligfinansiell effekt om ca 13,6 miljoner kronor.

Förslagen i promemorian innebär att bestämmelserna i mervärdesskattelagen på fartygs- och luffartygsområdet både i materiellt och i strukturellt hänseende blir mer lika motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet vilket innebär att tillämpningen av bestämmelserna blir enklare för både företagen och Skatteverket.

Som anges ovan innebär förslagen i promemorian att tillämpningsområdet för gällande undantag i mervärdesskattelagen förändras. Vissa transaktioner som idag undantas från skatteplikt kommer att bli skattepliktiga. Som regel torde berörda företag ha avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vilket innebär att mervärdesskatten inte blir någon kostnad. Företagens administrativa börda och likviditet kan komma att påverkas både positivt och negativt.

1 Författningsförslag

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

Härigenom förskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹
dels att 3 kap. 21 och 22 §§ ska upphöra att gälla,
dels att nuvarande 3 kap. 21 a § ska betecknas 3 kap. 22 §,
dels att nya 3 kap. 22 § ska ha följande lydelse,
dels att 1 kap. 13 a §, 2 kap. 3 och 5 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 23 och 24 §§,
 5 kap. 1, 3 a och 19 §§, 7 kap. 3 b §, 8 kap. 9 §, 9 b kap. 4 §, 10 kap. 11 och 12 §§,
 11 kap. 2 § och 19 kap. 1 § ska ha följande lydelse,
dels att punkt 4 i ikraftträdande och övergångsbestämmelserna till lagen
 (1995:700) om ändring i mervärdesskattelagen ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas åtta nya paragrafer, 3 kap. 21–21 g §§ av följande
 lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

13 a §

Med *nya transportmedel* förstås

1. motordrivna marktransportmedel som är avsedda för transporter till lands av personer eller varor och som har en motor med en cylindervolym om mer än 48 kubikcentimeter eller en effekt om mer än 7,2 kilowatt, om de omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har körts högst 6 000 kilometer,

2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 och 22 §§, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och

3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

2. fartyg vars längd överstiger 7,5 meter, utom sådana fartyg som anges i 3 kap. 21 e §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har färdats högst 100 timmar, och

3. luftfartyg vars startvikt överstiger 1 550 kilogram, utom sådana luftfartyg som anges i 3 kap. 21 f §, om de omsätts inom tre månader efter det att de första gången tagits i bruk eller före omsättningen har flugits högst 40 timmar.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av 3 kap. 21 § 2013:1105.

2 kap.3 §²

Vad som sägs i 2 § om uttag av varor gäller endast om den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Om den omsättning genom vilken den beskattningsbara personen förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den beskattningsbara personen, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § tillämpas dock 2 §.

Om den omsättning genom vilken den beskattningsbara personen förvärvat varan eller, när varan förts in till Sverige av den beskattningsbara personen, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 a, 21 b, 21 c, 21 e eller 21 f § tillämpas dock 2 §.

5 §³

Med uttag av tjänst förstås att en beskattningsbar person

1. utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst försitt eget eller personalens privata bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning,

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § eller om den beskattningsbara personen haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

2. använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen eller importen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 a, 21 b, 21 c, 21 e eller 21 f § eller om den beskattningsbara personen haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller förhyrningen av varan, eller

3. för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 11 c–13 §§ av den ingående skatten vid förvärvet, tillverkningen eller, i fråga om förhyrning, av hela den ingående skatten som hänförs sig till hyran.

Första stycket 2 och 3 gäller endast om värdet av användandet är mer än ringa.

2 a kap.7 §⁴

En vara ska anses förvärvad enligt 2 § 3, om

- den som för över varan är en beskattningsbar person som bedriver verksamhet i ett annat EU-land,
- överföringen görs för dennes verksamhet, och
- överföringen görs genom att varan transporteras från det

² Senaste lydelse 2013:368.

³ Senaste lydelse 2013:368.

⁴ Senaste lydelse 2015:888.

EU-landet till Sverige av den beskattningsbara personen eller för dennes räkning.

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

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsort i ett EU-land och ankomstort i ett annat EU-land,

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

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

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

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

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 3 a §, 3 kap. 21 a, 21 e, 30 a eller 30 c §,

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

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

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

3 kap.

21 §

I 21 a–21 g §§ finns bestämmelser om att omsättning av vissa fartyg och luftfartyg och av vissa varor och tjänster med koppling till dessa undantas från skatteplikten.

21 a §

Från skatteplikten undantas omsättning av

1. varor för förbrukning ombord på fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet,

2. varor för sådan försäljning som anges i 5 kap. 1 § tredje stycket ombord på ett sådant fartyg som avses i 1,

3. varor i form av sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor, i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord på ett sådant fartyg som avses i 1,

4. varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som används för sjöräddning eller assistans,

5. varor, dock inte fartygsproviant, för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som används för kustfiske.

Omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland undantas från skatteplikten endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Omsättning som avses i första stycket 1 och 2 av punktskattepliktiga varor

undantas från skatteplikt endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

21 b §

Från skatteplikt undantas omsättning av varor för förbrukning eller försäljning ombord på krigsfartyg enligt KN-nummer (kombinerade nomenklaturen) 8906 10 00 som lämnar svenskt territorium och är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför svenskt territorium.

21 c §

Från skatteplikt undantas omsättning av

- 1. fartyg som avses i 21 a § första stycket 1, 4 och 5,*
- 2. tjänsterna ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som avses i 21 a § första stycket 1, 4 och 5,*
- 3. utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av fartyg som avses i 21 a § första stycket 1, 4 och 5 eller används i dem och*
- 4. tjänsterna uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i 3.*

21 d §

Från skatteplikt undantas omsättning av andra tjänster än de som avses i 21 c § 2 och 4 för att täcka direkta behov för fartyg som avses i 21 a § första stycket 1, 4 och 5 och deras laster.

21 e §

Från skatteplikt undantas omsättning av

- 1. varor för förbrukning ombord på luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning,*
- 2. varor för sådan försäljning som anges i 5 kap. 1 § tredje stycket ombord på ett sådant luftfartyg som avses i 1.*
- 3. varor i form av sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheten för livsmedelssäkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedelssäkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor, i de fall som avses*

i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord på ett sådant luftfartyg som avses i 1.

En leverans som avses i första stycket 1 och 2 av punktskattepliktiga varor ska undantas från skatteplikt endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

21 f §

Från skatteplikt undantas omsättning av

- 1. luftfartyg som avses i 21 e § första stycket 1,*
- 2. tjänsterna ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av luftfartyg som avses i 21 e § första stycket 1,*
- 3. utrustning som utgör en del av luftfartyg som avses i 21 e § eller används i dem,*
- 4. tjänsterna uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i 3.*

21 g §

Från skatteplikt undantas omsättning av andra tjänster än de som avses i 21 f § 2 och 4 för att täcka direkta behov för luftfartyg som avses i 21 e § och deras laster.

21 a §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21 §.

23 §⁵

Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster:

- 1. sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse,*
- 2. läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning eller försäljning,*
- 3. modersmjölk, blod eller organ från människor,*
- 4. flygbensin och flygfotogen,*
- 5. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,*
- 6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän*

22 §

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 21 a–21 g §§.

- 4. lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel,*
- 5. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän*

⁵ Senaste lydelse 2007:1376.

begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och 7. guld som levereras till Sveriges riksbank.

begravningsplats när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen, och 6. guld som levereras till Sveriges riksbank.

24 §⁶

Från skatteplikt undantas överlåtelse av andra tillgångar än omsättningstillgångar, om

1. den som överlåter tillgången kan visa att han varken har haft någon rätt till avdrag för eller återbetalning enligt 10 kap. 9–13 §§ av ingående skatt vid förvärvet av tillgången eller vid mera betydande förvärv av varor eller tjänster som tillförts tillgången, eller

2. överföring av tillgången från en verksamhet till en annan verksamhet har medfört skattskyldighet enligt 2 kap. 2 § 2.

Vid tillämpning av första stycket anses som omsättningstillgångar inte tillgångar som är avsedda att förbrukas i en verksamhet.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 §.

Undantaget från skatteplikt enligt denna paragraf omfattar inte försäkringsföretags överlåtelse av tillgångar som övertagits i samband med skadereglering och inte heller finansieringsföretags överlåtelse av tillgångar som företaget har återtagit med stöd av ett av företaget övertaget köpeavtal. Undantaget gäller inte heller om den omsättning genom vilken den skattskyldige förvärvat varan eller, om varan förts in till landet av den skattskyldige, importen undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 a, 21 b, 21 c, 21 e eller 21 f§.

5 kap.

1§⁷

I 2–18 §§ och 9 b kap. 4 § första stycket finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet. All annan omsättning anses som omsättning utomlands.

I 3 a och 19 §§ finns bestämmelser om i vilka fall en omsättning som enligt någon av 2–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som en omsättning inom landet ändå ska anses som en omsättning utomlands.

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

Omsättning på fartyg *som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet* eller på luftfartyg *som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning*

⁶ Senaste lydelse 2007:1376.

⁷ Senaste lydelse 2014:940.

i andra fall än som anges i 2 b § räknas aldrig som omsättning inom landet.

3 a §⁸

En omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § av en vara anses som en omsättning utomlands, om

1. säljaren levererar varan till en plats utanför EU,
2. direkt utförelse av varan till en plats utanför EU ombesörjs av en speditör eller fraktförare,

3. en utländsk beskattningsbar person förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den för direkt utförelse till en plats utanför EU,

4. varan levereras till ett fartyg eller ett luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord på ett sådant fartyg eller luftfartyg eller för sådan omsättning som anges i 1 § tredje stycket,

4 a. varan levereras till ett fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för försäljning ombord och avser sådana livsmedel som anges i artikel 2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 178/2002 av den 28 januari 2002 om allmänna principer och krav för livsmedelslagstiftning, om inrättande av Europeiska myndigheterna för livsmedels säkerhet och om förfaranden i frågor som gäller livsmedels säkerhet, dock inte punktskattepliktiga varor,

5. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,

6. det är fråga om en leverans av obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6 a. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första stycket lagen om exportbutiker,

7. varan är en personbil eller motorcykel som vid leveransen är tillfälligt registrerad enligt 23 § första stycket 1 lagen (2001:558) om vägtrafikregister, under förutsättning att

a) fordonet levereras till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, och

b) säljaren kan visa att fordonet varaktigt förts till en plats utanför EU före utgången av den sjätte månaden efter den månad då fordonet levererades, eller

8. varan levereras här i landet till en fysisk person som är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat land än ett EU-land, under förutsättning att

a) ersättningen utgör minst 200 kronor, och

4. varan omsätts på fartyg eller luftfartyg i de fall som avses i 2 b § för konsumtion ombord,

5. det är fråga om en leverans av obeskattade unionsvaror av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och varorna är avsedda för försäljning i en sådan butik,

6. det är fråga om en sådan försäljning som avses i 4 § första stycket lagen om exportbutiker,

⁸ Senaste lydelse 2015:221.

b) säljaren kan visa att köparen har medfört varan vid resa till en plats utanför EU före utgången av tredje månaden efter den månad under vilken leveransen av varan gjordes.

Vid leverans av en vara inom landet till en fysisk person som är bosatt i Norge eller på Åland anses omsättningen som en omsättning utomlands endast om

1. leveransen avser en vara eller en grupp av varor som normalt utgör en helhet och ersättningen utgör minst 1 000 kronor efter avdrag för skatt enligt denna lag som hänförs till ersättningen, och

2. säljaren kan visa att köparen i nära anslutning till leveransen fört in varan eller varorna till Norge eller till Åland och därvid enligt tullräkning eller liknande handling betalat skatt motsvarande skatt enligt denna lag.

En leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg.

En leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor ska anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

19 §⁹

En omsättning av tjänster enligt någon av 4–18 §§ eller 9 b kap. 4 § första stycket anses som omsättning utomlands när det är fråga om

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

2. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med

a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,

b) import av varor som omfattas av – 9 c kap. 1 §, eller
– ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,

c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna

– förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unionstransitering enligt unionens tullbestämmelser, om

1. lastning, lossning, transport eller andra tjänster i direkt samband med

a) export av varor från Sverige eller ett annat EU-land,

b) import av varor som omfattas av – 9 c kap. 1 §, eller
– ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från tull eller extern transitering,

c) försändelse, transport eller införsel av varor i fri omsättning, vilka införs i Sverige från ett tredje territorium som utgör en del av unionens tullområde, om varorna

– förflyttas här i landet under ett förfarande för intern unionstransitering enligt unionens tullbestämmelser, om

⁹ Senaste lydelse 2013:368.

varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller

– när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller

d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,

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

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

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

7 kap.

3 b §¹⁰

I sådant fall som avses i 3 § 1 utgörs det i 2 § första stycket första meningen avsedda värdet av marknadsvärdet, om

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11, 11 a eller 20 §, 23 § 3 eller 5, 24 eller 30 g §, eller är högre än marknadsvärdet,

varorna hänfördes till samma förfarande genom en deklaration när de fördes in i landet samt försändelsen eller transporten av dem avslutas utanför Sverige, eller

– när de förs in i Sverige hade omfattats av 9 c kap. 1 § eller ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtullar, om de hade importerats, eller

d) införsel av varor till ett annat EU-land om dessa omfattas av det landets tillämpning av artikel 61 eller 157.1 a i direktiv 2006/112/EG,

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

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

4. en varutransporttjänst eller en tjänst som avses i 12 §, om tjänsten tillhandahålls en beskattningsbar person och den uteslutande nyttjas eller på annat sätt tillgodogörs utanför EU.

1. ersättningen är lägre än marknadsvärdet och avser en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2, 4, 8, 9, 10, 11, 11 a eller 20 §, 23 § 3 eller 4, 24 eller 30 g §, eller är högre än marknadsvärdet,

¹⁰ Senaste lydelse 2007:1376.

2. säljaren inte har full avdragsrätt eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§,

3. säljarens avdragsbelopp med stöd av 8 kap. 13 § första stycket andra meningen bestäms genom att den del av årsomsättningen som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9 eller 11–13 §§ sätts i relation till den totala årsomsättningen,

4. säljaren och köparen är förbundna med varandra, och

5. säljaren inte kan göra sannolikt att ersättningen är marknadsmässigt betingad.

8 kap.

9 §¹¹

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

1. stadigvarande bostad om inte annat följer av 10 §,

2. utgifter för representation och liknande ändamål för vilka den skattskyldige inte har rätt att göra avdrag vid inkomstbeskattningen enligt 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229),

3. förvärv av varor för försäljning

från fartyg i de fall som avses i
5 kap. 3 a § tredje stycket, eller

3. förvärv av varor för försäljning

från fartyg i de fall som avses i
3 kap. 21 a § andra stycket, eller

4. kostnader vid uttag av tjänst där beskattningsunderlaget beräknats enligt 7 kap. 5 § andra stycket.

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

9 b kap.

4 §¹²

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

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

Om resebyrån som ett led i omsättningen av resetjänsten förvärvat varor och tjänster som en annan beskattningsbar person tillhandahållit resebyrån utanför EU, ska resetjänsten anses utgöra en sådan tjänst som avses i 5 kap. 19 § 3. Om förvärven avser varor och tjänster som den andra beskattningsbara personen tillhandahållit resebyrån både inom och utanför EU, gäller bestämmelserna i 5 kap. 19 § 3 endast för den del av omsättningen av resetjänsten som avser varor och tjänster tillhandahållna utanför EU.

10 kap.

11 §¹³

¹¹ Senaste lydelse 2011:1253.

¹² Senaste lydelse 2013:368.

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 §, 21 a §, 22 §, 23 § 2, 4 eller 7, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

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

1. förvärvaren är en beskattningsbar person som i ett land utanför EU har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om den beskattningsbara personen saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, den beskattningsbara personen är bosatt eller stadigvarande vistas där,
2. förvärvaren inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, eller
3. omsättningen har direkt samband med varor som ska exporteras till ett land utanför EU.

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

1. omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande den som avses i denna paragraf eller 12 § i det land där omsättningen görs,
2. omsättningen skulle ha varit skattepliktig eller skulle ha medfört rätt enligt denna paragraf eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet, och
3. rätten till återbetalning inte ska utövas genom en ansökan med stöd av 1 eller 2 §.

12 §¹⁴

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EU. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 §, 23 § 2, 3 eller 4 eller 30 e §.

Den som i en ekonomisk verksamhet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken denne saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 19 § första stycket 2, 21 a–22 §§, 23 § 2 eller 6, 26 a §, 30 a §, 30 c §, 30 e §, 31 §, 31 a §, 32 § eller enligt 9 c kap. 1 §.

Den som omsätter varor eller tjänster genom export har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. på grund av att omsättningen sker utanför EU. Rätten till återbetalning gäller under förutsättning att omsättningen är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 a §, 19 § första stycket 2, 21 a–21 g §§, 23 § 2 eller 3 eller 30 e §.

11 kap.

2 §¹⁵

¹⁵ Senaste lydelse 2015:888.

¹⁴ Senaste lydelse 2011:283.

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

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

19 kap.

1 §¹⁶

En beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket, om denne under den återbetalningsperiod som avses i 6 §

1. varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här från vilket affärstransaktioner genomförts, eller, om ett säte eller fast etableringsställe saknas, inte har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige, och

2. inte har omsatt varor eller tjänster inom landet.

Utan hinder av bestämmelserna i första stycket om omsättning i Sverige får den beskattningsbara personen under återbetalningsperioden inom landet ha omsatt

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

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

3. telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster om mervärdesskatten för tillhandahållandet av dessa tjänster redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar den särskilda ordningen i artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.

En ansökan enligt första stycket ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad. Om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska ansökan dock göras i enlighet med vad som föreskrivs i 34 och 35 §§.

4. Vid omsättning efter ikraftträdandet av en vara som före ikraftträdandet förvärvats genom en omsättning som varit undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 1 eller 7, får en skattskyldig återförsäljare

1. transporttjänster eller stödtjänster till dessa som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 21 c, 21 d, 21 f eller 21 g §, 30 c § andra stycket, 30 e, 31, 31 a eller 32 § eller 9 c kap. 1 §,

4. Vid omsättning efter ikraftträdandet av en vara som före ikraftträdandet förvärvats genom en omsättning som varit undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 1 eller 6, får en skattskyldig återförsäljare

¹⁵ Senaste lydelse 2009:1333.

¹⁶ Senaste lydelse 2015:888.

tillämpa bestämmelserna i 9 a kap. oavsett de inskränkningar som följer av 1 §. Kan återförsäljaren inte visa varans inköpspris *skall* detta anses ha varit 50 procent av priset vid försäljning efter ikraftträdandet.

tillämpa bestämmelserna i 9 a kap. oavsett de inskränkningar som följer av 1 §. Kan återförsäljaren inte visa varans inköpspris *ska* detta anses ha varit 50 procent av priset vid försäljning efter ikraftträdandet.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

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

Härigenom förskrivs att 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §¹

Frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för

1. varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i *utrikes trafik* för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4, 4 a och 5 mervärdesskattelagen (1994:200),

1. varor som levereras till fartyg *som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet* eller luftfartyg *som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning* för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 3 kap. 21 a § första stycket 1–3, 21 b §, 21 e § första stycket 1–3 och 5 kap. 3 a § första stycket 4 mervärdesskattelagen (1994:200),

2. varor av de slag som avses i 4 § andra stycket lagen (1999:445) om exportbutiker och som levereras för försäljning i sådan butik,

3. en försändelse från en privatperson till en annan privatperson, utom om försändelsen består av alkoholhaltiga produkter eller tobaksvaror eller har ett värde som överstiger 45 euro,

4. försändelser som består av utländska periodiska publikationer, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro, och

5. andra försändelser än sådana som avses i 4 och 3 § 6, utom om försändelsernas värde överstiger 22 euro.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.

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

¹ Senaste lydelse 2014:1506.

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

Härigenom förskrivs att 3 § lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

Provisantering med obeskattade unionsvaror får ske för försäljning ombord vid resa till en plats utanför EU:s skatteområde och för förbrukning ombord vid resa till utländsk ort.

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

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

Såvitt avser mervärdesskatt får proviantering ske i de fall som avses i 3 kap. 21 a § första stycket 1–3, 21 b § och 21 e § första stycket 1–3 mervärdesskattelagen (1994:200).

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2018.
 2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 2011:292.

2 Bakgrund

Reglerna för mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Inför Sveriges EU-inträde den 1 januari 1995 gjordes en anpassning av mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, till EU:s regelverk. Anpassningen föregicks av en utredning (Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna). I sitt slutbetänkande Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88) la utredningen fram förslag till EU-anpassade mervärdesskatteregler. Vad gäller bestämmelserna om undantag från skatteplikt för fartyg och luftfartyg konstaterade utredningen att mervärdesskattelagens bestämmelser inte till alla delar överensstämmer med EU:s regelverk. Vidare anförde utredningen att EU:s bestämmelser på området ansetts svårtolkade av medlemsländerna, att de torde kunna medföra tillämpnings- och kontrollproblem och att reglerna inte i någon betydande omfattning införts i medlemsländernas lagstiftningar. Med hänsyn till detta och mot bakgrund av att kommissionen hade förutskickat en översyn av EU:s regelverk på detta område ansåg utredningen att någon ändring av de svenska reglerna om undantag från skatteplikt för fartyg och luftfartyg inte borde göras. Utredningen föreslog endast att undantaget skulle utvidgas till att också omfatta tjänster avseende delar, tillbehör och utrustning till fartyg och luftfartyg. (SOU 1994:88 s. 177 f.)

Regeringen delade utredningens uppfattning och någon annan anpassning av ML:s regler om undantag från skatteplikt för fartyg och luftfartyg än ovan nämnda utvidgning gjordes inte i samband med EU-inträdet (prop. 1994/95:57 s. 102). Den av kommissionen förutskickade översynen har ännu inte genomförts.

Kommissionen har i en förfrågan till den svenska regeringen (Fi2012/2640) uppgett att undantaget i ML för omsättning av luftfartyg, enligt kommissionens mening, inte verkar stämma överens med motsvarande reglering i mervärdesskattedirektivet. Finansdepartementet såg med anledning av detta över bestämmelsen i ML om undantag från skatteplikt för omsättning av luftfartyg. En ändring av bestämmelsen föreslogs i prop. 2013/14:27. Ändringen trädde i kraft den 1 januari 2014.

Finansdepartementet har gett Skatteverket i uppdrag att se över samtliga bestämmelser i ML om undantag från skatteplikt för fartyg och luftfartyg. Uppdraget redovisas i denna promemoria.

3 Gällande rätt

3.1 EU-rätt

Reglerna för mervärdesskatt är i hög grad harmoniserade inom EU. Grunden för det gemensamma regelverket är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

Av artikel 148 a–g i mervärdesskattedirektivet framgår att medlemsstaterna ska undanta vissa transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa från skatteplikt. De undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet fanns redan när rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG), i det följande sjätte direktivet, antogs, då i artikel 15.

3.1.1 Artikel 148 a

Enligt artikel 148 a ska medlemsstaterna undanta leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske, i det senare fallet med undantag för fartygsproviant, från skatteplikt.

Av EU-domstolens dom i målet Bacino, C-116/10, EU:C:2010:824, följer att ett fartyg som används uteslutande för nöjesändamål och inte i vinstsyfte och inte inom ramen för någon som helst ekonomisk verksamhet, inte är ett fartyg som ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet”.

EU-domstolen har i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, konstaterat att kriteriet ”som används på öppna havet” gäller fartyg som fraktar passagerare och fartyg för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet. Kriteriet gäller alltså inte fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske.

I målet Velker, C-185/89, EU:C:1990:262, har EU-domstolen uttalat att undantaget i artikel 148 a endast är tillämpligt på leveranser direkt till någon som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering. Bestämmelsen kan alltså inte utsträckas till att också gälla leverans av varor som hänför sig till ett tidigare handelsled. Att artikel 148 a endast är tillämplig i det sista handelsledet framgår även av EU-domstolens dom i målet Fast Bunkering Klaipeda (FBK), C-26/13, EU C:2015:536.

3.1.2 Artikel 148 b

Enligt artikel 148 b ska medlemsstaterna undanta varor för bunkring, tankning och proviantering av krigsfartyg enligt KN-nummer (kombinerade nomenklaturen) 8906 10 00 som lämnar medlemsstatens territorium och är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför den medlemsstaten från skatteplikt.

3.1.3 Artikel 148 c

Enligt artikel 148 c ska medlemsstaterna undanta leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av fartyg som avses i led a samt

leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem, från skatteplikt.

I målet *Navicon*, C-97/06, EU:C:2007:609, har EU-domstolen prövat frågan om begreppet befraktning ska tolkas så att det enbart omfattar befraktning av ett fartygs hela lastutrymme (helbefraktning) eller så att det även omfattar befraktning av en del, eller procentandel, av ett fartygs lastutrymme (delbefraktning). EU-domstolen uttalade att undantaget gäller både hel- och delbefraktning.

3.1.4 Artikel 148 d

Enligt artikel 148 d ska medlemsstaterna undanta tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led c, för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a och deras laster från skatteplikt.

EU-domstolen har i målen *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, C:2006:563, prövat frågan till vem de tjänster som omfattas av artikel 148 d ska tillhandahållas för att de ska undantas från skatteplikt. Domstolen hänvisade till sitt resonemang i målet *Velker*, C-185/89, C:1990:262 (se ovan under avsnitt 3.1.1.) och konstaterade därefter att undantaget från skatteplikt i artikel 148 d endast är tillämpligt i det sista handelsledet.

3.1.5 Artikel 148 e

Enligt artikel 148 e ska medlemsstaterna undanta leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning från skatteplikt.

Av EU-domstolens dom i målet *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534 följer att det inte spelar någon roll 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.

3.1.6 Artikel 148 f

Enligt artikel 148 f ska medlemsstaterna undanta leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av sådana luftfartyg som avses i led e, samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som utgör en del av dessa luftfartyg eller används i dem från skatteplikt.

De luftfartyg som pekas ut i artikel 148 e är luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. EU-domstolen har i målet *A Oy*, C-33/11, EU:C:2012:482, uttalat att undantaget i artikel 148 f även är tillämpligt på en leverans av ett flygplan till en näringsidkare som inte själv är ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning, men som förvärvar flygplanet för att det ska användas uteslutande av ett sådant företag.

3.1.7 Artikel 148 g

Enligt artikel 148 g ska tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led f, för att täcka direkta behov för sådana luftfartyg som avses i led e och deras laster undantas från skatteplikt.

3.1.8 Artiklarna 150 och 169

Enligt artikel 150.1 ska kommissionen vid behov och så snart som möjligt lämna förslag till rådet i syfte att precisera tillämpningsområdet för undantagen i artikel

148 och anta närmare regler för deras genomförande. Enligt artikel 150.2 får medlemsstaterna till dess att de bestämmelser som avses i punkt 1 träder i kraft begränsa räckvidden för undantagen i artikel 148 a och b.

Av artikel 169 b följer att en beskattningsbar person ska ha rätt till avdrag eller återbetalning av mervärdesskatt som denne har betalat för varor eller tjänster i den mån varorna används för transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt artikel 148.

3.2 Svensk rätt

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, ska mervärdesskatt betalas till staten vid en sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. I 5 kap. ML finns bestämmelser som anger om en vara eller tjänst anses omsatt i Sverige eller utomlands. Om en vara eller tjänst anses omsatt utomlands ger omsättningen inte upphov till någon mervärdesskatt i Sverige. Omsättning av varor och tjänster som anses ha skett i Sverige är skattepliktig om inget annat anges i 3 kap. (3 kap. 1 § ML).

I svensk rätt finns mervärdesskatteregler för transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa i både 5 och 3 kap. ML. I 5 kap. ML finns bestämmelser om omsättningsland och i 3 kap. ML finns bestämmelser om undantag från skatteplikt.

3.2.1 Bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. ML

I 5 kap. 3 a § första stycket 4–4 a, tredje och fjärde styckena ML finns bestämmelser om när varor som levereras till fartyg och luftfartyg ska anses vara omsatta utomlands. I 5 kap. 19 § 1 ML finns bestämmelser om när tjänster som avser fartyg eller luftfartyg och tjänster som avser varor för användning på fartyg eller luftfartyg ska anses omsatta utomlands.

Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML följer att varuleveranser till fartyg och luftfartyg i utrikes trafik, dvs. både fartyg och luftfartyg i EU-trafik och fartyg och luftfartyg som trafikerar länder utanför EU, för bruk ombord anses som omsättning utomlands. Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML följer vidare att varuleveranser till fartyg och luftfartyg i utrikes trafik för omsättning ombord anses som omsättning utomlands, dock inte om varorna levereras för försäljning ombord på ett fartyg eller luftfartyg i passagerartrafik inom EU. Av 5 kap. 3 a första stycket 4 a följer att leverans av livsmedel för försäljning ombord, dock inte punktskattepliktiga varor, till fartyg och luftfartyg i passagerartrafik inom EU anses som omsättning utomlands.

Vad gäller leverans av varor för försäljning ombord på fartyg och luftfartyg i passagerartrafik inom EU är det alltså bara livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, som anses omsatta utomlands.

Enligt 5 kap. 3 a § tredje stycket ML ska leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland endast undantas från skatteplikt om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. I 5 § lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg anges att proviantering av obeskattade unionsvaror för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på ovan nämnda linjer endast får avse spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmiddel samt choklad och konfektyrvaror. Enligt 6 § gäller ytterligare

begränsningar för proviantering för försäljning ombord på fartyg i linjetrafik mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar söder om Risör.

Enligt 5 kap. 3 a § fjärde stycket ML ska en leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor undantas från skatteplikt endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Enligt 7 § lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg krävs tillstånd för proviantering av obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-unionsvaror. Enligt 8 § får proviantering endast ske till fartyg som går i yrkesmässig trafik, dock inte fiskefartyg, och vars bruttodräktighet är minst 75 och som ska anlöpa utländsk hamn för att lämna eller hämta passagerare eller last eller som ska företa kryssning i mer avlägsna farvatten som turistfartyg eller statsfartyg. Vidare får enligt 8 § proviantering endast ske till luftfartyg som har en högsta tillåtna startvikt som överstiger 5 700 kilogram och som är destinerat till en utländsk flygplats för att lämna eller hämta passagerare eller last eller statsfartyg. Enligt 9 § får proviantering inte ske i större omfattning än vad som är skäligt.

Enligt 5 kap. 19 § 1 ML ska tjänster som avser fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik och tjänster som avser varor för användning på sådana fartyg eller luftfartyg anses omsatta utomlands.

3.2.2 Bestämmelser om undantag i 3 kap. ML

Omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, fartyg för bogsering eller bärgning samt luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning undantas från skatteplikt (3 kap. 21 § första stycket 1–3 ML).

Vidare undantas omsättning av tjänster, såsom ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning som avser sådana fartyg och luftfartyg (3 kap. 21 § första stycket 4 ML).

Omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg eller luftfartyg undantas från skatteplikt 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 till landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning (3 kap. 21 § första stycket 5 ML).

Tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning till sådana fartyg och luftfartyg undantas från skatteplikt (3 kap. 21 § första stycket 6 ML).

Enligt 3 kap. 21 § andra stycket ML gäller undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske 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 (3 kap. 21 § tredje stycket).

Med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Med skepp för yrkesmässig sjöfart jämföras luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran (3 kap. 21 § fjärde stycket).

Enligt 3 kap. 21 a § ML undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls av mäklare och andra förmedlare, som handlar för någon annans räkning i dennes namn, om tjänsten avser en sådan omsättning som anges i 3 kap. 21 § ML.

I 3 kap. 22 § finns en särskild bestämmelse som anger att vissa omsättningar till Svenska sällskapet för Räddning av Skeppsbrutne (mer känt som Sjöräddningssällskapet) undantas från skatteplikt.

Enligt 3 kap. 23 § 4 ML undantas flygbensin och flygfotogen från skatteplikt.

Undantagen i 3 kap. 21, 21 a, 22 §§ och 23 § 4 ML är s.k. kvalificerade undantag, vilket innebär att den som omsätter varan eller tjänsten har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § första stycket ML.

4 Förslag

4.1 Alla bestämmelser formuleras som undantag

Förslag: Alla bestämmelser i mervärdesskattelagen om transaktioner med fartyg och luftfartyg och transaktioner med koppling till dessa som motsvaras av bestämmelser om undantag från skatteplikt i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet formuleras som undantag från skatteplikt också i mervärdesskattelagen. Bestämmelserna ges en struktur som överensstämmer med strukturen i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet.

Skälen för förslaget: Enligt artikel 148 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) ska medlemsstaterna undanta vissa transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa från skatteplikt. Gällande bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, om transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa skiljer sig i flera avseenden från mervärdesskattedirektivets bestämmelser. En skillnad mellan mervärdesskattedirektivet och ML är att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet i vissa fall motsvaras av bestämmelser om undantag i 3 kap. ML och i vissa fall av bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. ML. Vidare regleras vissa transaktioner både i 3 kap. ML och i 5 kap. ML. För att uppnå bättre formell överensstämmelse mellan ML och mervärdesskattedirektivet, vilket underlättar tolkning och tillämpning av reglerna, föreslås att alla bestämmelser i ML om transaktioner med fartyg och luftfartyg och transaktioner med koppling till dessa som motsvaras av bestämmelser om undantag i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet formuleras som undantag och placeras i 3 kap. Genom att ersätta bestämmelserna i 5 kap. ML med bestämmelser i 3 kap. ML kommer man också till rätta med den dubbelreglering som finns. Vidare föreslås att bestämmelserna i 3 kap. ML om transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa ges en struktur som överensstämmer med strukturen i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet.

Förslag till utformning av nya bestämmelser om transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa och ändringar i övrigt med anledning av det ovan sagda finns i avsnitt 4.2–4.14.

4.2 Leverans av varor till fartyg

Förslag: Bestämmelserna om att leverans av varor för bruk eller försäljning ombord på fartyg i utrikes trafik anses vara omsättning utomlands slopas. De ersätts med bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning och försäljning ombord på fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet eller används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske, i det senare faller med undantag för fartygsproviant. För fartyg i passagerartrafik inom EU begränsas undantaget för omsättning av varor för försäljning till livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor. Omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Åland undantas från skatteplikt endast om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446)

om proviantering av fartyg och luftfartyg. Vidare undantas omsättning av punktskattepliktiga varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg från skatteplikt endast om omsättningen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning ersätter även delvis bestämmelserna om att omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till vissa fartyg undantas från skatteplikt. Den särskilda regleringen om undantag från skatteplikt vid införsel av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg slopas.

Följändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.2.1 Allmänt

Enligt artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske, i det senare fallet med undantag för fartygsproviant.

4.2.2 Vilka varor ska undantas?

EU-rättslig definition saknas

De varor som enligt artikel 148 a ska undantas från skatteplikt är ”varor för bunkring, tankning och proviantering”. Någon definition av begreppen ”bunkring”, ”tankning” och ”proviaivering” finns inte i mervärdesskattedirektivet. Det finns inte heller något uttalande från EU-domstolen om innebörden av begreppen.

Svenskt språkbruk

I Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien (Svensk ordbok) anges att ”bunkra” betyder ”förnya drivmedelsförrådet (om fartyg)” samt att ordet ”bunkra” även används i betydelsen ”skaffa förråd av något, särskilt livsmedel, drycker m.m., ofta till fartyg eller till fest.” Vidare anges i Svensk ordbok att ”tanka” betyder ”förse med bränsle” och att ”proviant” betyder ”förråd av mat som är avsett att användas vid resa”.

Av definitionerna i Svensk ordbok följer att i vart fall varorna bränsle och mat ska undantas från skatteplikt. Frågan är om tillämpningsområdet är begränsat till dessa varor eller om även andra varor omfattas. Andra varor skulle kunna omfattas eftersom ordet ”bunkra” kan användas dels i betydelsen ”förnya drivmedelsförrådet” dels i betydelsen ”skaffa förråd av något, särskilt livsmedel, drycker m.m.”. I sammanhanget kan också nämnas att begreppet ”proviant” används i en vidare betydelse än den som anges i Svensk ordbok i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. Som exempel på varor som omfattas av lagens bestämmelser om proviantering nämns tobaksvaror, parfym, kosmetiska preparat och toalettmiddel (se 7 §).

Andra språkversioner av mervärdesskattedirektivet

De undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet fanns redan när rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG), i det följande sjätte direktivet, antogs. De undantag som nu föreskrivs i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet fanns i artikel 15.4. Sjätte direktivet skrevs på de officiella språken tyska, franska, italienska, nederländska, danska och engelska. Beskrivningarna i dessa språkversioner av de varor som ska undantas ser likadana ut i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet idag som de gjorde i artikel 15.4 i sjätte direktivet när detta antogs. Det enda undantaget är den danska versionen där orden ”braendstof og” har lagts till (jfr nedan).

I den tyska språkversionen av mervärdesskattedirektivet står det att ”Gegenständen zur Versorgung” ska undantas från skatteplikt. Enligt Norstedts tysk-svenska ordbok kan ”Gegenstand” översättas med ”föremål, objekt, sak” och ”Versorgung” med 1. ”förseende, utrustning, försörjning, underhåll, uppehälle, utkomst, levebröd”, 2. ”skötsel, omhändertagande”. I den italienska språkversionen av mervärdesskattedirektivet står det att ”di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento” ska undantas från skatteplikt. Enligt Norstedts italiensk-svenska ordbok kan ”beni” översättas med ”tillgångar”, ”rifornimento” översättas med 1. ”påfyllning, tankning”, 2. ”förnödenheter, förråd” och ”vettovaglie” med ”proviant, livsmedel”. I den danska språkversionen av mervärdesskattedirektivet står det att ”varer bestemt som braendstof og forsyninger, herunder proviant” ska undantas från skatteplikt. Enligt Norstedts dansk-svenska ordbok kan ”braendstof” översättas med ”brännämne”, ”forsyning” med ”förråd, försörjning, distribution” och ”proviant” med ”proviant”. I den engelska språkversionen av mervärdesskattedirektivet står det att ”goods for the fuelling and provisioning” ska undantas från skatteplikt. Enligt Norstedts engelsk-svenska ordbok kan ”fuel” översättas med ”bränsle, drivmedel” och ”provision” (här) med ”försörjning, underhåll”.

De tyska, italienska, danska och engelska språkversionerna talar alltså allmänt om varor. Den franska och den nederländska versionen ser däremot ut att omfatta enbart livsmedel. I den franska språkversionen av mervärdesskattedirektivet står det att ”biens destinés à l’avitaillement” ska undantas från skatteplikt. Enligt Norstedts fransk-svenska ordbok kan ”biens” översättas med ”tillgångar”. Enligt Esseltes fransk-svenska ordbok kan ”avitaillement” översättas med ”proviantering”. I den nederländska språkversionen står det att ”goederen, bestemd voor de bevoorrading” ska undantas från skatteplikt. Enligt Norstedts nederländsk-svenska ordbok kan ”goederen” översättas med ”varor, gods”, och ”bevooraden”, med ”proviantera”.

Enligt fast rättspraxis från EU-domstolen kan en formulering som används i en av språkversionerna av en unionsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller tillmätas större betydelse än övriga språkversioner. Detta skulle nämligen strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av unionsrätten. Om det finns skillnader mellan de olika språkversionerna ska bestämmelsen i fråga tolkas utifrån det sammanhang den ingår i med beaktande av dess syfte, se bl.a. EU-domstolens dom *Promociones y Construcciones BJ* 200 SL, C-125/12, EU:C:2013:392, punkt 22 och EU-domstolens dom *A-Oy*, C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 24.

Som framgår ovan föreligger skillnader mellan mervärdesskattedirektivets olika språkversioner. En majoritet av de språkversioner som var officiella när sjätte direktivet antogs talar allmänt om varor medan den franska och den nederländska ser ut att föreskriva ett snävare tillämpningsområde.

Vad gäller det sammanhang i vilket artikel 148 ingår bygger det gemensamma systemet för mervärdesskatt bl.a. på principen att mervärdesskatt ska tas ut på alla varuleveranser som utförs av en skattskyldig person mot vederlag. Artikel 148 är ett undantag från denna princip. Sådana undantag ska enligt fast rättspraxis från EU-domstolen tolkas restriktivt (se bl.a. EU-domstolens dom i det ovan nämnda målet A-Oy, C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 49 och där anmärka rättsfall). Tolkningen bör emellertid inte vara så restriktiv att bestämmelsen inte får avsedd effekt (jfr bl.a. EU-domstolens dom Finanzamt Dortmund-West mot Klinikum Dortmund gGmbH, C-366/12, EU:C:2014:143, punkt 27, det ovan nämnda målet A-Oy, C-33/11, EU:C:2012:482, punkt 49 och EU-domstolens dom Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 22).

Leverans av de varor som pekas ut i artikel 148 a kan liknas vid export av varor. Varor som exporteras ska undantas från skatteplikt. Syftet med undantaget från skatteplikt vid export är att varorna ska beskattas på destinationsorten (dvs. på den plats där varorna ska konsumeras). Undantaget för leverans av de varor som pekas ut i artikel 148 a har samma syfte, dvs. att varorna ska beskattas på den plats där de ska konsumeras (jfr det ovan nämnda målet Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 29–30). Mot bakgrund av hur majoriteten av de språkversioner som var officiella när sjätte direktivet antogs är formulerade saknas anledning att anta att detta endast skulle gälla vissa specifika varor.

Ett brett tillämpningsområde

Att tolka artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet så restriktivt att endast exempelvis varorna bränsle och livsmedel omfattas är enligt Skatteverkets uppfattning inte förenligt med bestämmelsens syfte. Artikel 148 a bör i stället tolkas så att alla varor som de utpekade fartygen har behov av ska undantas från skatteplikt. En sådan tolkning är också förenlig med svenskt språkbruk (jfr vad som sägs ovan om betydelsen av begreppen ”bunkring”, ”tankning” och ”proviantering” i Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien).

Förhållandet mellan artikel 148 a och artikel 148 c

Undantag för leverans av varor med koppling till fartyg föreskrivs inte bara i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet utan även i artikel 148 c. Enligt artikel 148 c ska bl.a. leverans av utrustning som utgör en del av de utpekade fartygen eller används i dem undantas från skatteplikt. Utrustning som ska undantas med stöd av artikel 148 c kan vara fast inredning såsom maskineri, livräddningsutrustning, nautisk utrustning, tågvirke, presenningar och skyddsutrustning. Butiksinredning (hyllor m.m.), möbler, gardiner och handdukar kan också vara sådan utrustning (se vidare om artikel 148 c i avsnitt 4.6). Eftersom varor i form av utrustning omfattas av artikel 148 c får det antas att artikel 148 a är tänkt att omfatta andra varor som behövs ombord på de utpekade fartygen. Detta kan göras tydligt i svensk rätt genom att i ML använda formuleringen ”varor för förbrukning eller försäljning”.

Varor för förbrukning ombord kan exempelvis vara drivmedel, elektricitet, material för underhåll och reparation (reservdelar, smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor) och rengöringsprodukter. Andra exempel på varor för förbrukning ombord är livsmedel, tidningar och tidskrifter som konsumeras av besättning och passagerare.

Varor för försäljning ombord kan exempelvis vara livsmedel, alkohol, tobak, tidningar, tidskrifter, parfym, kosmetika, kläder, smycken, souvenirer och leksaker som levereras för att säljas i butiker på fartyget.

Bestämmelsen i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet motsvaras av bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. ML. Enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML anses omsättning av varor som levereras till fartyg i utrikes trafik för bruk ombord som omsättning utomlands och omsättning av varor som levereras till fartyg i utrikes trafik för försäljning ombord i vissa fall som omsättning utomlands. I dessa bestämmelser används begreppen ”bruk ombord” och ”försäljning”. Begreppet ”bruk ombord” är något vidare än begreppet ”förbrukning”. Skatteverket anser exempelvis att butiksinnredning (hyllor m.m.) och truckar som används ombord för att hantera lasten vara exempel på varor som ska anses omsätta utomlands med stöd av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML (Skatteverkets styrsignal 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111). Dessa varor kan inte sägas vara varor för förbrukning utan är istället exempel på varor i form av utrustning som ska undantas från skatteplikt med stöd av artikel 148 c.

Bestämmelsen i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet motsvaras även till viss del av bestämmelser om undantag i 3 kap. 21 § ML. Av dessa bestämmelser följer att delar, tillbehör och utrustning ska undantas. Detta undantag tillämpas av Skatteverket på reservdelar, material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor.

4.2.3 Begreppet fartyg

Både i artikel 148 a och i 5 kap. ML används begreppet ”fartyg”. Begreppet fartyg bör användas även när bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland vid leverans av varor till fartyg ersätts med bestämmelser om undantag i 3 kap. ML. I nu gällande lydelse av 3 kap. 21 § första stycket 1 ML används begreppet ”skepp”. Det begreppet bör bytas ut mot begreppet ”fartyg” (se vidare om begreppet ”fartyg” i avsnitt 4.4.1).

4.2.4 Begreppet öppna havet

EU-rättslig definition saknas

En förutsättning för att leverans av de varor som nämns ovan i avsnitt 4.2.2 ska undantas från skatteplikt är att leveransen avser fartyg som används på öppna havet. Någon definition av begreppet öppna havet finns inte i mervärdesskattedirektivet. Det finns inte heller något uttalande från EU-domstolen om begreppets innebörd. EU-domstolen har i domen *Kommissionen mot Frankrike*, C-197/12, EU:C:2013:202, ansett att den franska lagstiftningen inte innehöll tillräckliga garantier för att säkerställa att endast fartyg som används på öppna havet omfattas av undantaget. Något närmare uttalande om begreppets innebörd gjorde EU-domstolen inte.

Den folkrättsliga definitionen

I den engelska språkversionen av mervärdesskattedirektivet motsvaras ”öppna havet” av ”the high seas”. Begreppet ”high seas” används även inom folkrätten. I Förenta nationernas havsrättskonvention undertecknad i Montego Bay den 10 december 1982 (1982 års havsrättskonvention) har del VII rubriken ”High Seas” (på svenska ”Det fria havet”). I artikel 86 i denna konvention sägs att bestämmelserna i del VII ”äger tillämpning på alla delar av havet vilka inte hör hemma i en stats ekonomiska zon, territorialhav eller inre vatten eller till en arkipelagstats arkipelagvatten”. Enligt artikel 3 i 1982 års havsrättskonvention har varje stat rätt att fastställa bredden av sitt territorialhav ut till en gräns av högst tolv nautiska mil från baslinjer som fastställs i enlighet med konventionen. Enligt artikel 57 får en stats ekonomiska zon inte sträcka sig utöver 200 nautiska mil

från de baslinjer varifrån territorialhavets bredd beräknas. Enligt definitionen i 1982 års havsrättskonvention ska alltså begreppet ”high seas” förstås som ”vatten utanför den ekonomiska zonen”, dvs. vatten beläget längre ut än 200 nautiska mil från de baslinjer varifrån territorialhavets bredd beräknas. Frågan är om begreppet ”high seas” har denna betydelse också i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet.

De undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet fanns redan när sjätte direktivet antogs år 1977. Inom folkrätten gällde då Förenta nationernas konvention om det fria havet som undertecknades i Genève den 29 april 1958 (1958 års konvention om det fria havet). I denna angavs i artikel 1 att ”/t/he term ”high seas” means all parts of the sea that are not included in the territorial sea or in the internal waters of a State”. När sjätte direktivet antogs gällde även Förenta nationernas konvention om territorialhavet och den angränsande zonen, även den undertecknad i Genève den 29 april 1958 (1958 års konvention om den angränsande zonen). I denna angavs i artikel 24 att ”/t/he contiguous zone may not extend beyond twelve miles from the baseline from which the breadth of the territorial sea is measured”. Eftersom den folkrättsliga definitionen av begreppet ”high seas” var ”vatten utanför territorialgränsen” när sjätte direktivet antogs ligger det betydligt närmare till hands att anse att begreppet ”the high seas” i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet ska förstås som ”utanför territorialgränsen” än att anse att begreppet ”high seas” ska förstås som ”vatten utanför den ekonomiska zonen”.

Med öppna havet menas vatten utanför territorialgränsen

När sjätte direktivet antogs var alltså den folkrättsliga definitionen av begreppet ”high seas” ”vatten utanför territorialgränsen”. I samband med Sveriges EU-inträde uttalades också att med ”on the high seas” menas utanför territorialgränsen (prop. 1994/95:57 s. 101 och SOU 1992:121 s. 70). Vidare har vad som menas med ”öppna havet” diskuterats i EU:s mervärdesskattekommitté. Diskussionerna har resulterat i en riktlinje, enligt vilken begreppet öppna havet måste anses betyda vatten utanför territorialgränsen (se riktlinje från möte nummer 103 i EU:s mervärdesskattekommitté den 20 april 2015). Mot bakgrund av detta bör begreppet öppna havet i artikel 148 i mervärdesskattedirektivet förstås som vatten utanför territorialgränsen.

EU-domstolen har i målen *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 14 och 16 konstaterat att kriteriet ”som används på öppna havet” gäller fartyg som fraktar passagerare och fartyg för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet. Kriteriet gäller alltså inte fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske (se vidare om fartyg som används för sjöräddning eller kustfiske nedan).

Enligt lagen (1966:374) om Sveriges sjöterritorium hör vatten med en bredd av tolv nautiska mil (22 224 meter) från angivna baslinjer till svenskt territorium. För vissa områden sträcker sig territorialhavet dock inte utöver vissa andra särskilt fastställda gränser. Exempelvis sträcker sig territorialhavet i Öresund inte utöver den linje i sundets längdriktning som anges i deklarationen med Danmark den 30 januari 1932 angående vissa gränsförhållanden i Öresund. Av lagen om Sveriges sjöterritorium följer vidare att Öland ligger innanför territorialgränsen medan Gotland ligger utanför. Vattnet närmast Gotland, inklusive Gotska Sandön, är dock svenskt territorialvatten.

Begreppet öppna havet bör införas i mervärdesskattelagen

Begreppet öppna havet används inte i ML. Enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML ska leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anses som omsättning utomlands. Frågan är om begreppet ”utrikes” kan sägas motsvara begreppet ”öppna havet”.

Begreppet utrikes trafik är ett uttryck som har använts länge på den indirekta skattens område. Begreppet nämns exempelvis i anvisningarna till förordningen den 1 december 1959 om allmän varuskatt där det angavs att ”försäljning av varor för bruk å fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik är att jämställa med export”. I samma anvisningar angavs att export var skattefri. Skatteverket redogör i en skrivelse från 1995 (8922-95/900) för den betydelse verket lägger i uttrycket. I skrivelsen anges att med utrikes trafik avses ”fartyg som anlöper annan hamn än svensk, dvs. både inom och utom EU. Yrkesmässigt fiske som sker på internationellt vatten jämfälls med utrikes trafik. Att fartyget tillfälligtvis anlöper svensk hamn på väg till utrikes ort förtar inte resans karaktär av utrikes trafik. Detta under förutsättning att det från den första avgångshamnen finns varor ombord vilka ska fraktas till utrikes ort”.

För att ett fartyg ska anses vara i utrikes trafik krävs alltså att det ska anlöpa annan hamn än svensk hamn. Det är inte tillräckligt att ett fartyg färdas utanför territorialgränsen. Begreppet ”utrikes” i ML kan alltså inte anses motsvara begreppet ”öppna havet” i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet. Begreppet ”öppna havet” har ett vidare tillämpningsområde än begreppet ”utrikes” eftersom något krav på att fartyget ska angöra utländsk hamn inte uppställs. För att uppnå överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet bör begreppet ”öppna havet” införas i ML.

Gotland ligger utanför Sveriges territorialgräns vilket innebär att fartyg som går i trafik mellan svenska fastlandet och Gotland används på öppna havet. Undantaget från skatteplikt kommer därför omfatta även sådana fartyg. Artikel 150 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna en möjlighet att begränsa räckvidden för undantagen i artikel 148 a och b till dess bestämmelser som preciserar tillämpningsområdet för artikel 148 träder i kraft. Det kan därmed finnas en möjlighet att inskränka begreppet ”öppna havet” så att det inte omfattar vattnet mellan den svenska territorialgränsen utanför fastlandet och den svenska territorialgränsen närmast Gotland och Gotska sandön. Det kan ifrågasättas om det är lämpligt att införa en sådan inskränkning för enbart gotlandstrafiken utan att samtidigt även inskränka undantaget för övrig trafik med fartyg som färdas från en svensk hamn till en annan och i samband därmed passerar den svenska territorialgränsen. En sådan generell inskränkning skulle dock medföra att rekviritet ”används på öppna havet” i princip sätts ur spel och att undantaget även framöver i huvudsak avser fartyg som anlöper utländsk hamn. En inskränkning av undantaget från skatteplikt för fartyg som går mellan svenska fastlandet och Gotland bör därför inte införas.

Vad krävs för att ett fartyg ska anses användas på öppna havet?

För att leverans av de varor som nämns ovan i avsnitt 4.2.2 ska kunna undantas från skatteplikt måste leveransen avse ett fartyg som används på öppna havet.

Mervärdesskattedirektivet säger ingenting om i vilken omfattning ett fartyg ska användas på öppna havet. Givetvis kan det inte vara ett krav att ett fartyg uteslutande används på öppna havet. Ett fartyg måste exempelvis passera det territorialhav som ligger närmast avgångshamnen för att nå öppet hav. Det måste

däremot anses vara underförstått att fartyget till övervägande del används på öppna havet.

Vilka kriterier som bör tillämpas av medlemsstaterna för att avgöra om ett fartyg till övervägande del används på öppna havet har diskuterats i EU:s mervärdesskattekommitté. Kommissionen pekade i denna diskussion på att ett kriterium som skulle kunna användas är förhållandet mellan antalet sjömil ett fartyg går på öppna havet i förhållande till det totala antalet sjömil fartyget färdas under ett år. Ett annat kriterium kommissionen pekade på var antalet resor över öppna havet i förhållande till det totala antalet resor under ett år (se mervärdesskattekommitténs Working paper No 840). Diskussionen i mervärdesskattekommittén har resulterat i en riktlinje enligt vilken det inte är lämpligt att enbart använda objektiva kriterier, exempelvis ett fartygs storlek, för att avgöra om fråga är om ett fartyg som används på öppna havet (riktlinje från möte nummer 103 i EU:s mervärdesskattekommitté den 20 april 2015). Däremot måste exempelvis ett fartygs storlek kunna vara en omständighet bland andra som styrker att fråga är om ett sådant fartyg. Ytterligare omständigheter som kan styrka att ett fartyg till övervägande del används på öppna havet är naturligtvis uppgifter om hur fartyget faktiskt används såsom uppgifter från fartygets loggböcker eller liknande. I många fall kan dock fartygets storlek och utformning vara tillräckligt för att styrka användningen. Så är fallet när det är fråga om last- och passagerarfartyg som typiskt sett är ägnade åt att färdas på öppna havet. Även den verksamhet som ägaren eller redaren bedriver med sina övriga fartyg kan ha betydelse. Det gäller framförallt vid inköp av fartyg där det av naturliga skäl saknas uppgifter om den faktiska användningen. Om köparen i övrigt bedriver en verksamhet med fartyg som går på öppna havet så kan detta förhållande vara tillräckligt för att styrka köparens avsikt med det fartyg som förvärvas.

4.2.5 Vilken verksamhet ska fartygen bedriva?

Artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet talar bl.a. om fartyg som ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet”. Enligt 5 kap. 3 a första stycket 4 och 4 a ML ska leverans av varor till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik anses som omsättning utomlands. Frågan är om begreppet ”trafik” kan sägas motsvara ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet”. Skatteverket anser att begreppet ”trafik” omfattar begreppen ”yrkesmässig sjöfart” och ”yrkesmässigt fiske” som används i 3 kap. 21 § ML (se Skatteverkets skrivelse den 1 januari 1995, dnr 8922-95/900). Dessa begrepp måste anses motsvara mervärdesskattedirektivets ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet”. För att uppnå överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet föreslås att dessa begrepp införs i ML.

En fråga som kan ställas är om skrivningen ”fartyg som ... används för handelsverksamhet” (”commercial activities” i den engelska språkversionen) endast täcker fartyg som direkt används för att tillhandahålla tjänster mot ersättning eller om även fartyg som används för företagsinterna transporter omfattas. EU-domstolen har i domarna *Helmholz*, C-79/10, EU:C:2011:797 och *Haltergemeinschaft*, C-250/10, EU:C:2011:10, som gällde skattebefrielse för flygbränsle enligt artikel 14.1.b i rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (energiskattedirektivet) ansett att för att det ska

vara fråga om ”commercial activities” krävs ett direkt tillhandahållande mot ersättning (se även prop. 2014/15:40). Vad som sägs i ovan nämnda domar rörande energiskattedirektivet kan inte direkt appliceras på mervärdesskattedirektivet. Tvärtom bör ”fartyg som ... används för handelsverksamhet” tolkas så att även fartyg som används för företagsinterna transporter av varor omfattas. Att behandla fartyg på olika sätt beroende på om de används för att direkt tillhandahålla tjänster mot ersättning eller för företagsinterna varutransporter skulle strida mot neutralitetsprincipen (jfr mervärdesskattekommitténs Working paper No 840). Undantaget i artikel 148 a bör alltså anses gälla även företagsinterna varutransporter.

Av EU-domstolens dom i målet Bacino, C-116/10, EU:C:2010:824, följer att ett fartyg som används uteslutande för nöjesändamål och inte i vinstsyfte och inte inom ramen för någon som helst ekonomisk verksamhet, inte är ett fartyg som ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet”. Ett sådant fartyg omfattas alltså inte av undantaget i artikel 148 a.

4.2.6 Särskilt om sjöräddningsfartyg

Enligt artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet ska leverans av de varor som nämns ovan i avsnitt 4.2.2 undantas från skatteplikt om den avser fartyg som används för sjöräddning eller assistans. Kriteriet ”som används på öppna havet” gäller inte fartyg som används för sjöräddning eller assistans (se EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 14 och 16). Undantaget gäller alltså både fartyg som används i hav och fartyg som används i insjöar.

Enligt 3 kap. 21 § första stycket 5 ML undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till fartyg för ”bogsering eller bärgning”. Begreppet ”bogsering eller bärgning” ryms i mervärdesskattedirektivets ”som används för sjöräddning eller assistans”. För att uppnå överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet föreslås att ”som används för sjöräddning eller assistans” införs i ML.

Skatteverket anser att undantaget i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML omfattar bl.a. reservdelar, material för underhåll och reparation, såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet följer emellertid att alla varor för förbrukning eller, i förekommande fall, försäljning ombord på fartyg för sjöräddning eller assistans ska undantas (se närmare om vilka varor som omfattas i avsnitt 4.2.2).

Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML följer att varuleveranser till fartyg i utrikes trafik i vissa fall anses som omsättning utomlands. Skatteverket anser att begreppet ”trafik” omfattar begreppet ”bogsering eller bärgning” (se Skatteverkets skrivelse den 1 januari 1995, dnr 8922-95/900). För det fall ett fartyg för bogsering eller bärgning anlöper utländsk hamn (vilket krävs för att det ska anses vara i utrikes trafik, jfr ovan under rubriken Begreppet ”öppna havet” bör införas i mervärdesskattelagen) anses varuleveranser till dessa som omsättning utomlands.

I 3 kap. 22 § ML finns en särskild undantagsbestämmelse som gäller omsättning av varor och tjänster till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne, mer känt som Sjöräddningssällskapet. Enligt denna bestämmelse undantas bl.a. omsättning av delar, tillbehör, utrustning och bränsle till ett fartyg för livräddning som upplåtits eller överlåtits till Sjöräddningssällskapet från skatteplikt. Till skillnad från vad som gäller för övriga fartyg omfattar alltså undantaget bränsle. Det undantag från skatteplikt för omsättning av varor för

förbrukning eller försäljning ombord på fartyg för sjöräddning eller assistans som föreslås ovan kommer att omfatta de varuleveranser, inklusive leveranser av bränsle, som omfattas av gällande reglering i 3 kap. 22 § ML. Regleringen i 3 kap. 22 § ML blir därmed överflödigt och föreslås därför slopas. (Se vidare om 3 kap. 22 § i avsnitt 4.4.2, 4.5.1, 4.6.1, 4.7.1 och 4.8.1.)

4.2.7 Särskilt om fiskefartyg

Enligt artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet ska leverans av de varor som nämns ovan i avsnitt 4.2.2 undantas från skatteplikt om den avser fartyg som används på öppna havet för fiskeriverksamhet. Vidare ska leverans av de varor som nämns ovan i avsnitt 4.2.2, med undantag för fartygsproviant, undantas från skatteplikt om den avser till fartyg som används för kustfiske. Kriteriet ”som används på öppna havet” gäller inte fartyg som används för kustfiske (se EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 14 och 16). Undantaget gäller alltså både fiskefartyg som används på öppna havet och fartyg som används för kustfiske. Undantaget gäller emellertid inte fiskefartyg som används i insjöar.

Enligt 3 kap. 21 § första stycket 5 ML undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässigt fiske. Detta undantag är för vitt i förhållande till mervärdesskattedirektivet eftersom det omfattar både fiskefartyg som används i havet och fiskefartyg som används i insjöar. Undantaget i ML bör följaktligen begränsas till fartyg som används på öppna havet för fiskeriverksamhet och till fartyg som används för kustfiske. Dessutom bör begreppet ”skepp” bytas ut mot mervärdesskattedirektivets ”fartyg” (se vidare om begreppet fartyg i avsnitt 4.4.1).

Skatteverket anser att undantaget i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML omfattar bl.a. reservdelar, material för underhåll och reparation, såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet följer emellertid att alla varor för förbrukning eller, i förekommande fall, försäljning ombord på fartyg som används på öppna havet för fiskeriverksamhet ska undantas (se närmare om vilka varor som omfattas i avsnitt 4.2.2).

Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML följer att varuleveranser till fartyg i utrikes trafik i vissa fall anses som omsättning utomlands. Skatteverket jämställer yrkesmässigt fiske som sker på internationellt vatten med utrikes trafik (jfr ovan under rubriken Begreppet ”öppna havet” bör införas i mervärdesskattelagen). Vidare måste begreppet ”yrkesmässigt fiske” anses motsvara mervärdesskattedirektivets ”fiskeriverksamhet”. (Jfr avsnitt 4.2.5). Varuleveranser till fartyg som används på öppna havet för fiskeriverksamhet anses alltså som omsättning utomlands.

Vad gäller fartyg för kustfiske måste gällande undantag i 3 kap. 21 § ML utvidgas till att omfatta alla varor för förbrukning eller försäljning ombord, med undantag för fartygsproviant. I svensk ordbok utgiven av Svenska akademien (Svensk ordbok) anges att ”proviant” betyder ”förråd av mat som är avsett att användas vid resa”. Det saknas anledning att anta att begreppet ”fartygsproviant” i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet skulle ha någon annan betydelse än den som anges i Svensk ordbok. Leverans av livsmedel till fartyg för kustfiske ska alltså inte omfattas av undantaget.

4.2.8 Flera led

EU-domstolen har i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, prövat frågan om undantaget i artikel 148 a är tillämpligt endast på leveranser som sker direkt till bolag som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering av ett sådant fartyg som nämns i bestämmelsen eller om undantaget är tillämpligt även på leveranser i tidigare led i fall där varans slutdestination är ett sådant bolag. Omständigheterna i målet var följande. *Velker* köpte olja från ett bolag och sålde den i sin tur vidare till ett annat bolag. Oljan levererades till tankar som det köpande bolaget hyrde och lastades senare på fartyg. EU-domstolen konstaterade att de leveranser som pekats ut i artikel 148 a är undantagna eftersom de likställs med export. På samma sätt som undantaget vid export är tillämpligt endast i det sista transaktionsledet är undantaget i artikel 148 a endast tillämpligt på leveranser direkt till någon som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering. Bestämmelsen kan alltså inte utsträckas till att också gälla leverans av varor som hänför sig till ett tidigare handelsled. En utvidgning av undantaget till att omfatta de handelsled som ligger före den slutliga leveransen kräver nämligen att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varorna. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte är förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 131 i direktivet. I artikel 131 anges att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i bl.a. artikel 148 ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Slutligen konstaterade EU-domstolen att det emellertid inte är ett krav att varorna levereras direkt till fartyget.

I målet *Fast Bunkering Klaipeda (FBK)*, C-526/13, EU C:2015:536, hade EU-domstolen att bedöma följande situation. *FBK* sålde fartygsbränsle till mellanmän som sålde detta vidare i eget namn till olika fartygsoperatörer. *FBK* fyllde bränslet direkt i tankarna på de fartyg för vilka bränslet var avsett och ställde sedan ut en faktura motsvarande leveransen till aktuell mellanman. Domstolen konstaterade i detta mål, liksom i det ovan nämnda målet *Velker*, att undantaget i artikel 148 a endast är tillämpligt i det sista handelsledet (punkt 29) och alltså i princip inte på leveranser till mellanmän. I det aktuella fallet ansåg domstolen dock att det fanns en möjlighet att undantaget kunde vara tillämpligt. Omständigheterna i målet skulle kunna medföra att leveranserna av bränslet ägde rum direkt till fartygsoperatörerna och inte till mellanmännen (punkt 48 och 52).

Bestämmelsen i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för leverans av varor avseende fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet motsvaras av bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML. Enligt dessa bestämmelser anses varuleveranser till fartyg i utrikes trafik i vissa fall som omsättning utomlands. Skatteverket anser att dessa bestämmelser endast kan tillämpas i det sista handelsledet. Bestämmelsen i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet omfattas också delvis av bestämmelsen om undantag från skatteplikt i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML. I den bestämmelsen anges uttryckligen att undantaget endast gäller om köparen är den som äger fartyget eller varaktigt nyttjar det. Detta innebär att undantaget kan vara tillämpligt i två

led, dels vid försäljning eller uthyrning till ägaren, dels vid dennes försäljning till nyttjanderättshavaren. Denna reglering är inte förenlig med EU-domstolens praxis.

Vad är sista ledet?

Av EU-domstolens domar i målen Velker, C-185/89, EU:C:1990:262, och Fast Bunkering Klaipeda, C-526/13, EU C:2015:536, följer alltså att undantaget i artikel 148 a endast är tillämpligt i det sista handelsledet. I domen i målet Velker sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara en ”vessel operator”². I målet Fast Bunkering Klaipeda talar EU-domstolen om ”operators of vessels” (i den svenska versionen används begreppet ”fartygsoperatörer”). EU-domstolen har även i domen i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563, uttalat sig om vem köparen i det sista handelsledet ska vara. Dessa mål rörde bl.a. till vem de tjänster som omfattas av artikel 148 d ska tillhandahållas för att de ska undantas från skatteplikt. I domen i målen Elmeka sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara ”the shipowner” (i den svenska versionen används begreppet ”redare”). Vad som sägs i domarna Velker, Fast Bunkering Klaipeda och Elmeka kan inte anses vara annat än exempel på vem köparen i det sista handelsledet ska vara. Köparen i det sista handelsledet kan alltså exempelvis vara den som bedriver fartygstrafiken eller den som äger fartyget. Köparen i det sista handelsledet bör även kunna vara någon som bedriver verksamhet ombord, exempelvis en restaurang eller en butik. För det fall fartygets ägare köper in varor för vidareförsäljning till den som hyr fartyget är det alltså endast ägarens försäljning till hyrestagaren som kan undantas. Att domarna i målen Velker, Fast Bunkering Klaipeda och Elmeka måste tolkas på detta sätt följer av syftet med undantaget i artikel 148 a. Som nämns ovan i avsnitt 4.2.2 kan leverans av de varor som pekas ut i artikel 148 liknas vid export av varor. Varor som exporteras ska undantas från skatteplikt. Syftet med undantaget från skatteplikt vid export är att varorna ska beskattas på destinationsorten (dvs. på den plats där varorna ska konsumeras). Undantaget för leverans av de varor som pekas ut i artikel 148 a har samma syfte, dvs. att varorna ska beskattas på den plats där de ska konsumeras (jfr EU-domstolens dom i målet Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 29–30). Detta måste gälla oavsett vem köparen i det sista handelsledet är. I en icke enhällig riktlinje från möte nummer 100 i EU:s mervärdesskattekommitté den 24–25 februari 2014 anges att leveranser till någon som bedriver verksamhet ombord inte omfattas av undantaget. Som framgår ovan görs dock en annan bedömning i denna promemoria.

Det kan vara svårt för en säljare att få vetskap om huruvida en köpare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Säljaren bör därför kunna kräva att köparen tillhandhåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en köpare i sista ledet. Är säljaren i god tro ska denne kunna förlita sig på intyget även om det visar sig att köparen sålt varorna vidare.

Särskild reglering av införsel överflödig

I 3 kap. 21 § första stycket 5 ML anges att omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg undantas om de förs in i landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning. Enligt 3 kap. 1 § andra och tredje styckena ML är import respektive unionsinternt förvärv av en vara undantagen från skatteplikt om omsättning av varan är undantagen från skatteplikt. Vad som sägs i

² Domen Velker, C-185/89, EU:C:1990:262, finns inte i svensk översättning.

3 kap. 21 § första stycket 5 om införsel är alltså överflödigt och föreslås därför slopas.

4.2.9 Begränsning av undantagets räckvidd

Bestämmelsen i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för leverans av varor avseende fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet motsvaras delvis av bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. ML. Detsamma gäller bestämmelsen i artikel 148 a om undantag för leverans av varor avseende fartyg som används för sjöräddning eller assistans. Bestämmelserna i 5 kap. torde dock kunna tillämpas på leveranser till fartyg som används för sjöräddning eller assistans endast i ytterst begränsad omfattning eftersom regleringen i 5 kap. kräver att fartyget ska gå i utrikes trafik. Vad gäller det undantag för kustfiske som föreskrivs i artikel 148 a motsvaras det endast av bestämmelser om undantag i 3 kap. ML.

Förhållandet mellan 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a och artikel 148 a

Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML följer att varuleveranser till fartyg i utrikes trafik, dvs. både fartyg i EU-trafik och fartyg som trafikerar länder utanför EU, för bruk ombord anses som omsättning utomlands. Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML följer vidare att varuleveranser till fartyg i utrikes trafik för omsättning ombord anses som omsättning utomlands, dock inte om varorna levereras för försäljning ombord på ett fartyg i passagerartrafik inom EU. Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 a följer att leverans av livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, till fartyg i passagerartrafik inom EU för försäljning ombord anses som omsättning utomlands.

Vad gäller leverans av varor för försäljning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU är det alltså bara livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, som anses omsatta utomlands. Detta är en begränsning i förhållande till det undantag som föreskrivs i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet.

Det finns en koppling mellan bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland vid varuleveranser till fartyg och bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland vid försäljning ombord på fartyg. Av 5 kap. 1 § tredje stycket ML följer att omsättning av varor ombord på fartyg i utrikes trafik, dock inte fartyg i passagerartrafik inom EU, anses som omsättning utomlands. Av 5 kap. 3 a § första stycket 5 ML följer att försäljning av varor ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU för konsumtion ombord anses som omsättning utomlands.

Mot bakgrund av den koppling som finns mellan bestämmelserna om leverans av varor till fartyg och bestämmelserna om omsättning ombord av dessa är det inte lämpligt att utan att samtidigt se över bestämmelserna om omsättning ombord föreslå några andra ändringar av bestämmelserna om leverans av varor till fartyg än att dessa flyttas från 5 kap. ML till 3 kap. ML (jfr ovan avsnitt 4.1), att begreppet ”bruk” byts ut mot ”förbrukning” (jfr ovan avsnitt 4.2.2) och att begreppen ”på öppna havet” och ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet” införs (jfr ovan avsnitt 4.2.4 och 4.2.5). En översyn av bestämmelserna om omsättning ombord på fartyg ryms inte inom ramen för detta uppdrag, men för att undvika diskrepans mellan bestämmelserna om leverans av varor till fartyg och bestämmelserna om omsättning ombord på fartyg bör skrivningen fartyg i utrikes trafik i 5 kap. 1 § tredje stycket ML ersättas med fartyg som används på öppna havet och fraktar

passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet.

Regleringen i ML av leverans av varor för försäljning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU innebär, som anføres ovan, en begränsning i förhållande till det undantag som föreskrivs i artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 150 får medlemsstaterna, till dess bestämmelser som preciserar tillämpningsområdet för undantagen i artikel 148 och regler för deras genomförande antas, begränsa räckvidden för undantaget i artikel 148 a. Några sådana bestämmelser och regler har ännu inte antagits. Med stöd av denna artikel kan alltså nämnda begränsning i ML behållas, dvs. att utesluta andra varor än livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, som levereras för försäljning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU från undantaget.

Förhållandet mellan 5 kap. 3 a § tredje och fjärde styckena och artikel 148 a

Enligt 5 kap. 3 a § tredje stycket ML ska leverans av varor till fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland anses som omsättning utomlands endast om leveransen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (proviauteringslagen). I 5 § i provianuteringslagen anges att provianutering av obeskattade unionsvaror för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på ovan nämnda linjer endast får avse spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfyper, kosmetiska preparat, toalettmiddel samt choklad och konfektyrvaror. Enligt 6 § gäller ytterligare begränsningar för provianutering för försäljning ombord på fartyg i linjetrafik mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar söder om Risör. Bestämmelsen i 5 kap. 3 a § tredje stycket ML begränsar alltså räckvidden för det undantag som föreskrivs i artikel 148 a i direktivet.

Enligt 5 kap. 3 a fjärde stycket ML ska leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för provianutering i 7–9 §§ i provianuteringslagen. Enligt 7 § i provianuteringslagen krävs tillstånd för provianutering av obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-unionsvaror. Enligt 8 § får provianutering endast ske till fartyg som går i yrkesmässig trafik, dock inte fiskefartyg, och vars bruttodräktighet är minst 75 och som ska anlöpa utländsk hamn för att lämna eller hämta passagerare eller last eller som ska företa kryssning i mer avlägsna farvatten som turistfartyg eller till statsfartyg. Enligt 9 § får provianutering inte ske i större omfattning än vad som är skäligt. Även bestämmelsen i 5 kap. 3 a § fjärde stycket ML begränsar alltså räckvidden för det undantag som föreskrivs i artikel 148 a i direktivet.

Det finns alltså en koppling mellan bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland vid varuleveranser till fartyg och bestämmelserna i provianuteringslagen. Mot bakgrund av denna koppling är det inte lämpligt att utan att samtidigt se över bestämmelserna i provianuteringslagen föreslå någon annan ändring av bestämmelserna i 5 kap. 3 a § tredje och fjärde stycket ML än att dessa flyttas från 5 kap. ML till 3 kap. ML (jfr ovan avsnitt 4.1). En översyn av bestämmelserna i provianuteringslagen, som delvis bygger på överenskommelser mellan de nordiska länderna, ryms inte inom ramen för detta uppdrag.

Den begränsning av undantagets räckvidd som följer av bestämmelserna i 5 kap. 3 a § tredje och fjärde stycket ML är inte tillåten enligt artikel 148 a, men begränsningen kan behållas med stöd av artikel 150.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 och 22 §§ ML, ändringar i 5 kap. 1 och 3 a §§ ML, samt införande av en ny paragraf, 3 kap. 21 a ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 1 kap. 13 a §, 2 kap. 3 och 5 §§, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 24 §, 8 kap. 9 § samt i 10 kap. 11 och 12 §§ ML.

4.3 Leverans av varor till krigsfartyg

Förslag: En bestämmelse om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning eller försäljning ombord på krigsfartyg som lämnar svenskt territorium och är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför svenskt territorium införs.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.3.1 Allmänt

Enligt artikel 148 b i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av krigsfartyg enligt KN-nummer (kombinerade nomenklaturen) 8906 10 00 som lämnar medlemsstatens territorium och är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför den medlemsstaten.

Någon reglering motsvarande artikel 148 b finns inte i ML och bör införas.

4.3.2 Vilka varor ska undantas?

De varor som enligt artikel 148 b ska undantas från skatteplikt är ”varor för bunkring, tankning och proviantering”. Med ”varor för bunkring, tankning och proviantering” avses varor som levereras för förbrukning eller (i förkommande fall) försäljning ombord. Varor för förbrukning kan exempelvis vara drivmedel, elektricitet, material för underhåll och reparation (reservdelar, smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor) och rengöringsprodukter. Andra exempel på varor för förbrukning är livsmedel, tidningar och tidskrifter som konsumeras ombord. (Se närmare om tolkningen av ”varor för bunkring, tankning och proviantering” i avsnitt 4.2.2.)

4.3.3 Vilka fartyg avses?

De fartyg som pekas ut i bestämmelsen är krigsfartyg enligt KN-nummer (kombinerade nomenklaturen) 8906 10 00. Kombinerade nomenklaturen är EU:s systematiska förteckning av varor i världshandeln. Den kombinerade nomenklaturen regleras i rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan. I bilaga 1 till förordningen återges den kombinerade nomenklaturen. Bilagan uppdateras löpande, senast genom kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1754/2015 av den 6 oktober 2015 om ändring av bilaga 1 till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan. I denna hänförs till KN-nummer 8906 10 00 varuslaget krigsfartyg.

För att leverans av varor avseende krigsfartyg ska undantas krävs vidare att fartyget lämnar medlemsstatens territorium och har en hamn eller ankarplats utanför den medlemsstaten som destination. Det är alltså inte tillräckligt att fartyget används utanför ett lands territorialgräns, utan det krävs även att fartygets

destination ligger utanför detta lands territorialgräns. Detta är en skillnad jämfört med vad som gäller för att leverans av varor till de fartyg som pekas ut i artikel 148 a ska undantas. Enligt artikel 148 a krävs att fartyget används ”på öppna havet”, dvs. utanför ett lands territorialgräns. Något krav på att fartyget ska ha en hamn eller ankarplats utanför den medlemsstaten som destination uppställs inte. (Se vidare om begreppet ”på öppna havet” i avsnitt 4.2.4.)

De fartyg som pekas ut är alltså krigsfartyg enligt KN-nummer 8906 10 00. Något krav på att krigsfartyget ska tillhöra något annat land än det land där varuleveransen sker uppställs inte. Även leveranser till svenska krigsfartyg i Sverige när dessa är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför svenskt territorium omfattas.

4.3.4 Flera led

EU-domstolen har i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, prövat frågan om undantaget i artikel 148 a är tillämpligt endast på leveranser som sker direkt till bolag som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering av ett sådant fartyg som nämns i bestämmelsen eller om undantaget är tillämpligt även på leveranser i tidigare led i fall där varans slutdestination är ett sådant bolag. EU-domstolen uttalade att undantaget i artikel 148 a endast är tillämpligt på leveranser direkt till någon som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering. Bestämmelsen kan alltså inte utsträckas till att också gälla leverans av varor som hänför sig till ett tidigare handelsled. EU-domstolen konstaterade även att det emellertid inte är ett krav att varorna levereras direkt till fartyget.

Vad EU-domstolen anför i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, är relevant även för tolkningen av artikel 148 b. Av EU-domstolens dom i detta mål följer alltså att undantaget i artikel 148 b endast är tillämpligt på leveranser direkt till någon som bedriver trafik med krigsfartyg och som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering av nämnda fartyg och att undantaget även omfattar fall där varorna lagras någonstans före ombordlastning. (Se närmare om EU-domstolens dom i målet C-189/12, *Velker*, i avsnitt 4.2.8.)

Lagförslag

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 3 kap. 21 b § ML, samt följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 22 och 24 §§ och i 10 kap. 11 och 12 §§ ML.

4.4 Leverans av fartyg

Förslag: Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, för omsättning av fartyg för bogsering eller bärgning och för omsättning av fartyg för livräddning till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne slopas. De ersätts med bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- industri- eller fiskeriverksamhet, för omsättning av fartyg som används för sjöräddning eller assistans och för omsättning av fartyg som används för kustfiske.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.4.1 Allmänt

Av artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet följer att leverans av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet ska undantas från skatteplikt.

Enligt 3 kap. 21 § första stycket 1 ML, undantas omsättning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske från skatteplikt. I 3 kap. 21 § första stycket 1 ML används alltså begreppet ”skepp” medan direktivet talar om ”fartyg”. Begreppet fartyg används i sjölagen (1994:1009) som en samlingsbeteckning för skepp och båtar. Enligt 1 kap. 2 § sjölagen avses med ”skepp” fartyg vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Andra fartyg kallas båtar.

I artikel 38 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (i det följande genomförandeförordningen) anges i punkt 2 att fartyg är ett transportmedel. I punkt 1 anges att transportmedel är ”fordon, motordrivna eller inte, och andra anordningar utformade för att transportera personer eller föremål från en plats till en annan, vilka kan bogseras, dras eller skjutas på av fordon och som normalt är utformade och faktiskt kapabla att användas för att transportera”. I punkt 3 anges att fordon som har gjorts permanent orörliga och containrar inte ska anses vara transportmedel. För att en anordning ska kunna anses vara ett fartyg enligt artikel 38 i genomförandeförordningen måste det alltså vara fråga om ett transportmedel som används som ett sådant och vars huvudfunktion är att transportera personer eller föremål. Artikel 38 står visserligen under rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster” och rör artiklarna 43–59 i mervärdesskattedirektivet, men bör vara relevant även för tolkningen av begreppet fartyg i artikel 148 (jfr mervärdesskattekommitténs Working paper No 802).

Av EU-rätten kan inte anses följa att en anordning måste ha en viss minsta längd eller bredd för att anses vara ett sådant fartyg som omfattas av undantaget i artikel 148. Det är därför inte lämpligt att i ML använda begreppet ”skepp”, som enligt sjölagen är ett fartyg med viss minsta längd och bredd. Begreppet ”skepp” i 3 kap. 21 § första stycket 1 ML bör alltså bytas ut mot begreppet ”fartyg”.

I 3 kap. 21 § tredje stycket ML anges att undantaget inte gäller för skepp som är sådana farkoster för vilka förflyttningen är av underordnad betydelse i förhållande till huvuduppgiften och att undantaget inte heller gäller omsättning eller import av flodsprutor, pontonkranar, flytdockor och andra farkoster som hänför sig till tulltaxenummer 89.05 och som inte är bärgningsfartyg. Denna reglering är överflödigt eftersom de anordningar som nämns aldrig kan vara fartyg i mervärdesskattedirektivets mening. Bestämmelsen föreslås därför slopas. I 3 kap. 21 § fjärde stycket ML anges bl.a. att med skepp för yrkesmässig sjöfart jämföras luftkuddefarkoster för yrkesmässig person- eller godsbefordran. Denna reglering behövs inte heller eftersom dessa farkoster omfattas av begreppet ”fartyg”. Regleringen föreslås därför slopas.

För att leverans av ett fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet ska undantas krävs enligt direktivet att fartyget används på öppna havet. Med på öppna havet menas vatten utanför territorialgränsen. (Se vidare om begreppet på öppna havet i avsnitt 4.2.4).

Begreppet på öppna havet används inte i ML. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 1 ML undantas omsättning av alla skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske från skatteplikt oavsett om de används på öppna havet eller inte.

Undantaget i 3 kap. 21 § första stycket 1 ML för leverans av fartyg är alltså för vitt och måste, med undantag för fartyg som används för kustfiske, begränsas till fartyg som används ”på öppna havet” (se vidare om fiskefartyg nedan). Fartyg som används i insjöar och som går i trafik längs kusterna och i skärgården utan att passera territorialgränsen kommer alltså inte att omfattas av undantaget.

Mervärdesskattedirektivet talar om fartyg som ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet”. I 3 kap. 21 § första stycket 1 ML används begreppen ”yrkesmässig sjöfart” och ”yrkesmässigt fiske”. Begreppen ”yrkesmässig sjöfart” och ”yrkesmässigt fiske” måste anses motsvara ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet”. För att uppnå överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet föreslås att dessa begrepp införs i ML. (jfr avsnitt 4.2.5).

Skrivningen ”fartyg som ... används för handels- eller industriverksamhet” bör tolkas så att även fartyg som används för företagsinterna transporter av varor omfattas. Att behandla fartyg på olika sätt beroende på om de används för att direkt tillhandahålla tjänster mot ersättning eller för företagsinterna varutransporter skulle strida mot neutralitetsprincipen (Se vidare avsnitt 4.2.5). I 3 kap. 21 § fjärde stycket ML anges bl.a. att med yrkesmässig sjöfart avses även transport med skepp av eget gods. Mot bakgrund av ovanstående är denna reglering överflödigt och föreslås därför slopas.

Av EU-domstolens dom i målet Bacino, C-116/10, EU:C:2010:824, följer att ett fartyg som används uteslutande för nöjesändamål och inte i vinstsyfte och inte inom ramen för någon som helst ekonomisk verksamhet, inte är ett fartyg som ”fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet”. Ett sådant fartyg omfattas alltså inte av undantaget i artikel 148 c.

4.4.2 Leverans av fartyg som används för sjöräddning

Av artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet följer att leverans av fartyg som används för sjöräddning eller assistans ska undantas från skatteplikt. Kriteriet ”som används på öppna havet” gäller inte fartyg som används för sjöräddning eller assistans (se EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 14 och 16). Undantaget gäller alltså både fartyg som används i hav och fartyg som används i insjöar.

Enligt 3 kap. 21 § första stycket 2 ML undantas omsättning av fartyg för bogsering eller bärgning från skatteplikt. I 3 kap. 21 § första stycket 2 ML används alltså, precis som i mervärdesskattedirektivet, begreppet ”fartyg” och inte ”skepp” som i första stycket 1. Begreppet ”bogsering eller bärgning” rymmer i mervärdesskattedirektivets ”som används för sjöräddning eller assistans”. För att uppnå överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet föreslås att ”som används för sjöräddning eller assistans” införs i ML.

I 3 kap. 22 § ML finns en särskild undantagsbestämmelse som gäller omsättning av fartyg för livräddning till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne, mer känt som Sjøräddningssällskapet. Det allmänna undantag från skatteplikt för omsättning av fartyg som används för sjöräddning eller assistans som blir följden av att mervärdesskattedirektivets formulering införs i ML kommer omfatta fartyg för livräddning. Regleringen i 3 kap. 22 § ML blir därmed

överflödig och förslås därför slopas. (Se vidare om 3 kap. 22 § i avsnitt 4.2.5, 4.5.1, 4.6.1, 4.7.1 och 4.8.1.)

4.4.3 Leverans av fiskefartyg

Av artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet följer att leverans av fartyg som används på öppna havet för fiskeriverksamhet och fartyg som används för kustfiske ska undantas från skatteplikt. Kriteriet ”som används på öppna havet” gäller inte fartyg som används för kustfiske (se EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 14 och 16). Undantaget gäller alltså både fiskefartyg som används på öppna havet och fartyg som används för kustfiske. Undantaget gäller emellertid inte fiskefartyg som används i insjöar.

Enligt 3 kap. 21 § första stycket 1 ML, undantas omsättning av skepp för yrkesmässigt fiske från skatteplikt. Detta undantag är för vitt i förhållande till mervärdesskattedirektivet eftersom det omfattar både fiskefartyg som används i havet och fiskefartyg som används i insjöar. Undantaget i ML bör följaktligen begränsas till fartyg som används på öppna havet för fiskeriverksamhet och till fartyg som används för kustfiske. Dessutom bör begreppet ”skepp” bytas ut mot mervärdesskattedirektivets ”fartyg” (se ovan avsnitt 4.4.1).

I 3 kap. 21 § andra stycket ML anges att undantaget för skepp för yrkesmässigt fiske gäller alla skepp, som säljs eller förs in för sådant fiske, oavsett om skeppet är särskilt anordnat för detta ändamål eller inte. Regleringen är överflödig och föreslås därför slopas.

4.4.4 Leverans av fartyg i flera led

EU-domstolen har i målet A Oy, C-33/11, EU:C:2012:482, uttalat att undantaget i artikel 148 f för leverans av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning även är tillämpligt på en leverans av ett flygplan till en näringsidkare som inte själv är ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning, men som förvärvar flygplanet för att det ska användas uteslutande av ett sådant företag. (Se vidare om A Oy i avsnitt 4.10.2.) Frågan är om denna tolkning kan utsträckas till att även gälla undantaget i artikel 148 c för leverans av fartyg.

EU-domstolen påpekar i domen i målet A Oy att tonvikten i artikel 148 f inte ligger på vem som är mottagare av leveranser eller ägare till flygplanet, utan det som betonas är i stället att de flygplan som levereras ska ”användas av” ett sådant företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer. I tidigare avgöranden om leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet och om tillhandahållande av tjänster för att täcka sådana fartygs direkta behov har EU-domstolen sagt att undantagen som föreskrivs artikel 148 a och d endast omfattar det sista handelsledet (se målet Velker, C-185/89, EU:C:1990:262, punkterna 21 och 22 och målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkterna 22 och 24). I A Oy framhåller EU-domstolen att skälet till att domstolen i de ovannämnda domarna slog fast att undantagen i artikel 148 a och d inte omfattar tidigare handelsled framförallt var att detta skulle kräva att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varorna. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte är förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 131 i direktivet. I artikel 131 anges att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i bl.a. artikel 148 ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen

av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Enligt EU-domstolen kan detta resonemang inte överföras till leveranser av flygplan till ett bolag som har för avsikt att flygplanet endast ska användas av ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. EU-domstolen anför vidare att i ett sådant fall förena undantaget med ett krav på att den avsedda användningen ska vara känd och styrkt redan när flygplanet förvärvas och med en efterföljande kontroll av att flygplanet verkligen används av ett sådant företag, förefaller inte – med hänsyn till den typ av vara som det är fråga om och de regler om bland annat registrering och tillstånd som måste följas för att ett flygplan ska få användas – kunna medföra skyldigheter för medlemsstaterna och de berörda näringsidkarna som är oförenliga med en riktig och enkel tillämpning av undantagen i sjätte direktivet. (A Oy, C-33/11, EU: C:2012:482, punkterna 53–56).

Precis som i artikel 148 f ligger tonvikten i artikel 148 c inte på vem som är mottagare av leveranser eller ägare, utan det som betonas är i stället användningen. Mot denna bakgrund kan det resonemang EU-domstolen för i A Oy om artikel 148 f överföras till artikel 148 c och därmed gälla även avseende fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt avseende fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske. Av EU-domstolens resonemang följer att en förutsättning för att en leverans före det sista handelsledet ska undantas från skatteplikt är att detta inte kräver särskilda system för kontroll som är oförenliga med artikel 131 i mervärdesskattedirektivet.

Att tillämpa undantaget i artikel 148 c för leverans av fartyg i två led torde under vissa förutsättningar inte kräva sådana system för kontroll som är oförenliga med artikel 131. Det kan vara möjligt att redan vid det första försäljningstillfället fastställa hur ett fartyg ska användas. Så är fallet om köparen senast vid tillfället för sitt förvärv i sin tur har sålt eller stadigvarande upplåtit nyttjanderätten till fartyget till någon som ska använda fartyget på öppna havet, för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske. För att undantaget ska kunna tillämpas i sådana fall bör säljaren kunna styrka att köparen sålt eller hyrt ut fartyget, exempelvis genom att förete ett skriftligt avtal. Fartygets användning bör styrkas av registreringsuppgifter och relevanta tillstånd. EU:s mervärdesskattekommitté har i en riktlinje från möte nr 100 den 24–25 februari 2014 uttryckt att undantaget i artikel 148 c för leverans av fartyg kan tillämpas i två led, men inte fler än så. Riktlinjen anger dels att en försäljning av ett fartyg till någon som förvärvar fartyget för att det ska användas av någon annan på det sätt som anges i artikel 148 a omfattas av undantaget, dels att köparens senare vidareförsäljning i de fall nyttjanderätten kvarstår hos någon som använder fartyget på det sätt som anges i artikel 148 a omfattas av undantaget.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 och 22 §§ ML samt införande av en ny bestämmelse, 3 kap. 21 c § 1 ML. Förslaget föranleder vidare följändringar i 1 kap. 13 a §, 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.5 Ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av fartyg

Förslag: Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, av fartyg för bogsering eller bärgning och av fartyg för livräddning som ägs eller har upplåtits till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne slopas. De ersätts med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- industri- eller fiskeriverksamhet, av fartyg som används för sjöräddning eller assistans och av fartyg som används för kustfiske. Denna bestämmelse ersätter även delvis bestämmelsen om att tjänster som avser fartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.5.1 Allmänt

Enligt artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet ska ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt av fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske undantas från skatteplikt. Tjänster som avser fartyg i utrikes trafik anses enligt 5 kap. 19 § 1 ML omsatta utomlands. Ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning omfattas dessutom av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § första stycket 4 ML. Nämnda bestämmelse i 3 kap. 21 § första stycket 4 ML föreslås ersättas med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- industri- eller fiskeriverksamhet, av fartyg som används för sjöräddning eller assistans och av fartyg som används för kustfiske. Denna bestämmelse föreslås även delvis ersätta bestämmelsen om att tjänster som avser fartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas upplåtelse av fartyg för livräddning till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne samt underhåll, reparation och andra tjänster som avser ett sådant fartyg från skatteplikt. Det allmänna undantag från skatteplikt för omsättning av nämnda tjänster avseende fartyg som används för sjöräddning eller assistans som blir följderna av att mervärdesskattedirektivets formulering införs i ML kommer omfatta fartyg för livräddning. Regleringen i 3 kap. 22 § ML blir därmed överflödigt och föreslås därför slopas. (Se vidare om 3 kap. 22 § ML i avsnitt 4.2.6, 4.4.2, 4.6.1, 4.7.1 och 4.8.1.)

4.5.2 Särskilt om befaktning

Befraktningsavtal kan se ut på olika sätt. Vid s.k. resebefraktning tillhandahålls ett bemannat fartyg en befraktare för en viss angiven resa och viss angiven last. Vid s.k. tidsbefraktning tillhandahålls ett bemannat fartyg en befraktare för viss tid. (Jfr 14 kap. sjölagen [1994:100]).

Resebefraktning uppvisar likheter med varutransport, men skiljer sig från sådan genom att den innebär att ett fartyg ställs till någons förfogande. Detta är inte fallet vid varutransport. En varutransport innebär att transportören åtar sig

att för sin kunds räkning flytta varor (jfr EU-domstolen i målet Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, punkt 38).

Både resebefraktning och tidsbefraktning måste anses omfattas av undantaget för befraktning i artikel 148 c.

Vad gäller befraktning kan vidare nämnas att EU-domstolen i målet Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, prövat frågan om begreppet befraktning ska tolkas så att det enbart omfattar befraktning av fartygets hela lastutrymme (helbefraktning) eller så att det även omfattar befraktning av en del, eller procentandel, av fartygets lastutrymme (delbefraktning). EU-domstolen uttalade att undantaget gäller både hel- och delbefraktning.

Något som också förekommer är avtal om s.k. bareboatbefraktning. Bareboatbefraktning innebär att ett obemannat fartyg tillhandahålls en befraktare för viss tid. Dessa avtal är snarast att anse som avtal om uthyrning. Uthyrning omfattas liksom befraktning av undantaget i artikel 148 c.

4.5.3 Ombyggnad, reparation och underhåll av fartyg i flera led

Enligt artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led c för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a och deras laster undantas från skatteplikt. De tjänster som avses i led c är bl.a. ombyggnad, reparation och underhåll.

EU-domstolen har i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563, bl.a. prövat frågan till vem de tjänster som omfattas av artikel 148 d ska tillhandahållas för att de ska undantas från skatteplikt. Domstolen hänvisade till sitt resonemang i målet Velker, C-185/89, C:1990:262, som rörde undantag från skatteplikt för leverans av varor enligt artikel 148 a, och anförde därefter att detta resonemang också kan tillämpas på undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 148 d. (Se närmare om målet Velker i avsnitt 4.2.8.) Domstolen konstaterade därefter att undantaget från skatteplikt i artikel 148 d endast gäller tjänster som tillhandahålls redaren (the shipowner) och kan inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett tidigare handelsled.

Tjänsterna ombyggnad, reparation och underhåll måste anses vara tjänster för att täcka direkta behov, även om detta inte anges särskilt i artikel 148 c. Det resonemang domstolen för beträffande andra tjänster för att täcka direkta behov bör därför också gälla för tjänsterna ombyggnad, reparation och underhåll. Undantaget för dessa tjänster ska alltså endast tillämpas i det sista handelsledet och kan inte utsträckas till att också gälla i tidigare led. Om exempelvis en entreprenör anlitas för att utföra reparationer ombord på ett sådant fartyg som pekas ut i artikel 148 c ska de tjänster entreprenören tillhandahåller undantas från skatteplikt. Om entreprenören i sin tur anlitar en underentreprenör är den tjänst underentreprenören tillhandahåller skattepliktig. (Jfr riktlinje från möte nr 93 i EU:s mervärdesskattekommitté den 1 juli 2011 om undantag för reparationstjänster.)

Skatteverket anser att gällande reglering i 3 kap. 21 § första stycket 4 ML inte är utformad så att det är möjligt att begränsa undantaget för ombyggnad, reparation och underhåll till endast ett led. Skatteverket anser vidare att formuleringen i 5 kap. 19 § 1 ML inte ger utrymme för att anse att endast omsättning i det sista handelsledet ska anses som omsättning utomlands. (Se Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111.)

Vad är det sista ledet vid ombyggnad, reparation och underhåll av fartyg?

Av EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563 följer alltså att undantaget i artikel 148 c för ombyggnad, reparation och underhåll endast är tillämpligt i det sista handelsledet. I målen Elmeka hänvisar domstolen till sitt resonemang i målet Velker. I domen i målet Velker sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara en ”vessel operator”. I domen målen Elmeka sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara ”the shipowner” (i den svenska versionen används begreppet ”redare”). EU-domstolen har även i målet Fast Bunkering Klaipeda, C-526/13, EU C:2015:536, uttalat sig om vem köparen i det sista handelsledet ska vara. I denna dom talar domstolen om ”operators of vessels” (i den svenska versionen används begreppet ”fartygsoperatörer”). Vad som sägs i domarna Velker, Elmeka och Fast Bunkering Klaipeda kan inte anses vara annat exempel på vem köparen i det sista handelsledet ska vara (jfr resonemanget i avsnitt 4.2.8). Vad gäller tjänsterna ombyggnad reparation och underhåll torde främst den som äger fartyget eller den som bedriver fartygstrafiken komma i fråga som köpare i det sista ledet (jfr riktlinje från möte nr 100 i EU:s mervärdesskattekommitté den 24–25 februari 2014).

Befraktning och uthyrning av fartyg i flera led

I avsnitt 4.4.4 anføres att undantaget i artikel 148 c för leverans av fartyg kan tillämpas i två led. Frågan är om det resonemang som leder fram till denna slutsats kan överföras till uthyrning av fartyg.

En uthyrningstjänst är en tjänst med utsträckning i tiden. Det räcker därmed inte att en uthyrare när ett hyresavtal ingås kontrollerar att förutsättningarna för undantaget är uppfyllda, dvs. att fartyget används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet osv. En sådan kontroll måste vid uthyrning ske kontinuerligt. Om det skulle vara möjligt att tillämpa undantaget i flera led skulle just de administrativa svårigheterna uppkomma som EU-domstolen pekat på i målet Velker, C-185/89, C:1990:262 (se vidare avsnitt 4.4.4). Den som hyr ut ett fartyg i ett första led skulle kontinuerligt behöva kontrollera inte endast sin egen hyrestagares verksamhet utan även verksamheten hos den till vilken vidareuthyrning sker. Det är alltså mot bakgrund av EU-domstolens praxis inte möjligt att tillämpa undantaget för uthyrning av fartyg i artikel 148 c i mer än ett led. Denna uppfattning stämmer överens med den uppfattning som uttrycks i en riktlinje från möte nummer 100 i EU:s mervärdesskattekommitté den 24–25 februari 2014.

Mot bakgrund av EU-domstolens praxis är det inte heller möjligt att tillämpa undantaget för befraktning i mer än ett led.

Som nämns ovan förekommer avtal om s.k. bareboatbefraktning. Frågan är vad som gäller om ett avtal om bareboatbefraktning följs av ett avtal om tidsbefraktning eller resebefraktning. Avtalet om bareboatbefraktning får anses vara uthyrning av fartyg och ska undantas om fartyget ska användas på det sätt som anges i artikel 148 a, dvs. bl.a. användas på öppna havet för handels- eller industriverksamhet. I de fall fartyget används för tidsbefraktning eller resebefraktning, dvs. hyrs ut bemannat, måste det anses användas för handels- eller industriverksamhet och bareboatbefraktningen ska följaktligen undantas. Befraktning i sig ska också undantas enligt artikel 148 c. Både uthyrningen (bareboatbefraktningen) och tidsbefraktningen ska alltså undantas med stöd av artikel 148 c. Detta betraktelsesätt kan inte sägas stå i strid med EU-domstolens praxis.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 och 22 §§ ML, ändringar i 5 kap. 19 § ML, samt införande av en ny bestämmelse, 3 kap. 21 c § 2 ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.6 Leverans av fartygsutrustning

Förslag: Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, till fartyg för bogsering eller bärgning och till fartyg för livräddning som överlåtits eller upplåtits till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne slopas. De ersätts med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för omsättning av utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- industri- eller fiskeriverksamhet, av fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller av fartyg som används för kustfiske eller används i dem. Denna bestämmelse ersätter även delvis bestämmelsen om att leverans av varor för bruk ombord på fartyg i utrikes trafik ska anses vara omsättning utomlands.

Den särskilda regleringen om undantag från skatteplikt vid införsel av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg slopas.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.6.1 Allmänt

Enligt artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet ska leverans av utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av de i artikeln utpekade fartygen eller används i dem undantas från skatteplikt. Artikel 148 c förskriver alltså undantag från skatteplikt för vissa varor.

Undantag från skatteplikt för varor som levereras till fartyg föreskrivs inte bara i artikel 148 c utan även i artikel 148 a. Artikel 148 a omfattar andra varor än utrustning som behövs ombord, dvs. varor för förbrukning eller försäljning, till exempel drivmedel, elektricitet, material för underhåll och reparation samt livsmedel, tidningar och tidskrifter för konsumtion eller försäljning ombord.

De varor som ska undantas enligt artikel 148 c är alltså utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av de i bestämmelsen utpekade fartygen eller används i dem. Leverans av varor till fartyg i utrikes trafik för bruk ombord anses enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML som omsättning utomlands. Dessutom anges i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML att omsättning av delar, tillbehör och utrustning till fartyg undantas från skatteplikt. Vilka varor som omfattas av undantaget uttrycks på olika sätt i artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet och i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML, men den materiella innebörden måste anses vara densamma (se dock nedan om fiskeriutrustning). För att uppnå även formuleringsmässig överensstämmelse föreslås att den formulering som används i direktivet införs i ML. Bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML om undantag för omsättning av delar tillbehör och utrustning föreslås ersättas med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för omsättning av utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- industri- eller fiskeriverksamhet, av fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller

av fartyg som används för kustfiske eller används i dem. Denna bestämmelse föreslås även delvis ersätta bestämmelsen i 5 kap. 3 a § ML om att leverans av varor för bruk ombord på fartyg i utrikes trafik ska anses vara omsättning utomlands.

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas omsättning av delar, tillbehör och utrustning till ett fartyg för livräddning som överlåtits eller upplåtits till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne. Det allmänna undantag från skatteplikt för omsättning av utrustning för fartyg som används för sjöräddning eller assistans som blir följden av att mervärdesskattedirektivets formulering införs i ML kommer omfatta fartyg för livräddning. Regleringen i 3 kap. 22 § ML blir därmed överflödigt och förslås därför slopas. (Se vidare om 3 kap. 22 § ML i avsnitt 4.2.6, 4.4.2, 4.5.1, 4.7.1 och 4.8.1)

Vilka varor bör då anses vara sådan utrustning som omfattas av undantaget i artikel 148 c? Enligt Skatteverkets uppfattning bör exempelvis fast inredning såsom maskineri, tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation, såsom livräddningsutrustning och nautisk utrustning, tågvirke, presenningar, arbetshandskar, skyddsutrustning, mattor, bäddutrustning, köksutrustning, bestick, porslin och dukar omfattas (jfr Skatteverkets rättsliga vägledning 2015 om försäljning och uthyrning av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg och luftfartyg). Ytterligare exempel på utrustning som enligt Skatteverkets uppfattning bör anses omfattas av undantaget är möbler, gardiner och handdukar. Även exempelvis hård- och mjukvara för WiFi, butiksinredning (hyllor m.m.) och truckar som används ombord för att hantera lasten bör anses vara exempel på sådan utrustning som ska undantas. Skatteverket tillämpar idag inte undantaget i 3 kap. 21 § första stycket ML på butiksinredning och truckar för användning ombord. Leverans av butiksinredning och truckar för användning ombord anses istället som omsättning utomlands med stöd av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML (Skatteverkets styrsignal 2006-12-19, dnr 131 463971-06/111).

Mervärdesskattedirektivet anger uttryckligen att fiskeriutrustning är sådan utrustning som ska undantas. Undantaget i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML anses däremot inte omfatta fiskeredskap, exempelvis trål (se bl.a. prop. 1968:137 s. 17-18). Leverans av fiskeredskap anses i stället som omsättning utomlands med stöd av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML.

Skatteverket tillämpar undantaget i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML på reservdelar, material för underhåll och reparation såsom smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor. Dessa varor är dock snarast att anse som varor för förbrukning och ska undantas med stöd av artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet (se vidare avsnitt 4.2.2).

4.6.2 Leverans av fartygsutrustning i flera led

Enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML anses varuleveranser till fartyg i utrikes trafik för bruk ombord som omsättning utomlands. Skatteverket anser att dessa bestämmelser endast kan tillämpas i det sista handelsledet. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 5 ML ska omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg undantas om de säljs till den som äger fartyget eller varaktigt nyttjar det eller förs in i landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning. Av denna regleringen följer att undantaget kan tillämpas i två led, dels vid försäljning till ägaren, dels vid dennes försäljning till nyttjanderättshavaren.

Att tillämpa undantaget från skatteplikt i artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet för leverans av utrustning till fartyg i mer än ett led är inte förenligt med EU-domstolens praxis. EU-domstolen har i målet *Velker*,

C-85/89, C:1990:262, prövat frågan om undantaget i artikel 148 a är tillämpligt endast på leveranser som sker direkt till bolag som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering av ett sådant fartyg som nämns i bestämmelsen eller om undantaget är tillämpligt även på leveranser i tidigare led i fall där varans slutdestination är ett sådant bolag. EU-domstolen konstaterade att undantaget är tillämpligt endast i det sista transaktionsledet och att en utvidgning av undantaget till att omfatta de handelsled som ligger före den slutliga leveransen kräver att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varorna. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte är förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 131. (Se närmare om målet *Velker* i avsnitt 4.2.8.)

Artikel 148 c föreskriver, precis som artikel 148 a, undantag för leverans av varor. Vad EU-domstolen sagt i målet *Velker*, C-185/89, C:1990:262 är därför relevant även för undantaget i artikel 148 c för fartygsutrustning.

Vad är det sista ledet vid leverans av fartygsutrustning?

Av EU-domstolens dom i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, följer alltså att undantaget i artikel 148 c för leverans av utrustning endast är tillämpligt i det sista handelsledet. Köparen i det sista handelsledet kan exempelvis vara den som bedriver fartygstrafiken eller den som äger fartyget (jfr riktlinje från möte nr 100 i EU:s mervärdesskattekommitté den 24–25 februari 2014). Köparen i det sista handelsledet bör även kunna vara någon som bedriver verksamhet (exempelvis en restaurang eller en butik) ombord. (Jfr resonemanget i avsnitt 4.2.8.)

Det kan vara svårt för en säljare att få vetskap om huruvida en köpare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Säljaren bör därför kunna kräva att köparen tillhandahåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en köpare i sista ledet. Är säljaren i god tro ska denne kunna förlita sig på intyget även om det visar sig att köparen sålt varorna vidare.

Särskild reglering av införsel överflödig

I 3 kap. 21 § första stycket 5 ML anges att omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg undantas om de förs in i landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning. Enligt 3 kap. 1 § första och andra styckena ML är import respektive unionsinternt förvärv av en vara undantagen från skatteplikt om omsättning av varan är undantagen från skatteplikt. Vad som sägs i 3 kap. 21 § första stycket 5 om införsel är alltså överflödigt och föreslås därför slopas.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 och 22 §§ ML, ändringar i 5 kap. 3 a § ML, samt införande av en ny bestämmelse, 3 kap. 21 c § 3 ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.7 Uthyrning, reparation och underhåll av fartygsutrustning

Förslag: Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för uthyrning av utrustning och omsättning av andra tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning till skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, till fartyg för bogsering eller bärgning och till fartyg för livräddning som överlåtits eller upplåtits till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne slopas. De ersätts delvis med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- industri- eller fiskeriverksamhet, av fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller av fartyg som används för kustfiske eller används i dem. Denna bestämmelse ersätter även delvis bestämmelsen om att tjänster som avser utrustning för användning på fartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.7.1 Allmänt

Enligt artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet ska uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som pekats ut i artikeln undantas från skatteplikt. Tjänster som avser utrustning för användning på fartyg i utrikes trafik anses enligt 5 kap. 19 § 1 ML omsatta utomlands. I 3 kap. 21 § första stycket 5 ML anges att uthyrning av utrustning till fartyg undantas från skatteplikt. I 3 kap. 21 § första stycket 6 ML anges att tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning till fartyg undantas från skatteplikt. Skrivningen ”tjänster som avser delar tillbehör eller utrustning” är vidare än mervärdesskattedirektivets skrivning ”reparation och underhåll”. Bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 5–6 ML om uthyrning av utrustning och tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning föreslås delvis ersättas med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- industri- eller fiskeriverksamhet, av fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller av fartyg som används för kustfiske eller används i dem. Denna nya bestämmelse kommer alltså att stämma överens med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Övriga tjänster som i dag omfattas av 3 kap. 21 § första stycket 6 föreslås omfattas av en ny bestämmelse om undantag från skatteplikt för tjänster för att täcka direkta behov för fartyg och deras laster (se avsnitt 4.8).

Bäddutrustning, dukar och skyddskläder kan vara exempel på sådan utrustning som pekats ut i artikel 148 c. Tvätt av bäddutrustning, dukar och skyddskläder bör då anses som underhåll av denna utrustning.

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas uthyrning, underhåll och reparation som avser delar, tillbehör och utrustning till ett fartyg för livräddning som överlåtits eller upplåtits till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne. Det allmänna undantag från skatteplikt för uthyrning, reparation och underhåll av fartyg som används för sjöräddning eller assistans som blir följden av att mervärdesskattedirektivets formulering införs i ML kommer omfatta fartyg för livräddning. Regleringen i 3 kap. 22 § ML blir därmed överflödigt och föreslås

därför slopas. (Se vidare om 3 kap. 22 § ML i avsnitt 4.2.6, 4.4.2, 4.5.1, 4.6.1 och 4.8.1.)

4.7.2 Uthyrning i flera led av fartygsutrustning

Enligt 5 kap. 19 § 1 ML anses omsättning av tjänster som avser fartygsutrustning som omsättning utomlands. Uthyrning av fartygsutrustning är en sådan tjänst. Skatteverket anser att uthyrning av fartygsutrustning endast kan ses som omsättning utomlands när fråga är om uthyrning i det sista handelsledet (se Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111). Enligt 3 kap. 21 § första stycket 5 ML ska omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg undantas om de hyrs ut till den som äger fartyget eller varaktigt nyttjar det. Av regleringen i ML följer att undantaget kan tillämpas i två led, dels vid uthyrning till ägaren, dels vid dennes uthyrning till nyttjanderättshavaren. Att tolka undantaget från skatteplikt i artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet för uthyrning av utrustning till fartyg på detta sätt är emellertid inte förenligt med EU-domstolens praxis. EU-domstolen har i det ovan nämna målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, prövat frågan om undantaget i artikel 148 a är tillämpligt endast på leveranser som sker direkt till företag som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering av ett sådant fartyg som nämns i bestämmelsen eller om undantaget är tillämpligt även på leveranser i tidigare led i fall där varans slutdestination är ett sådant företag. EU-domstolen konstaterade att undantaget är tillämpligt endast i det sista transaktionsledet och att en utvidgning av undantaget till att omfatta de handelsled som ligger före den slutliga leveransen kräver att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varorna. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte är förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 131. (Se närmare om EU-domstolens dom ovan i avsnitt 4.2.8.)

Enligt promemorians uppfattning kan de kontrollproblem och den administrativa börda som EU-domstolen pekar på i C-185/89, *Velker*, uppkomma när undantaget från skatteplikt för uthyrning av utrustning tillämpas i flera led. Undantaget i artikel 148 c för uthyrning av utrustning kan alltså, precis som försäljning av utrustning (jfr avsnitt 4.6.2 ovan) enbart tillämpas i ett led.

Vad är sista ledet vid uthyrning av fartygsutrustning?

Av EU-domstolens dom i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, följer alltså att undantaget i artikel 148 c för uthyrning endast är tillämpligt i det sista handelsledet. Hyrestagaren i det sista handelsledet kan vara den som bedriver fartygstrafiken eller den som äger fartyget (jfr riktlinje från möte nr 100 i EU:s mervärdesskattedirektiv den 24–25 februari 2014). Det kan vara svårt för en uthyrare att få vetskap om huruvida en hyrestagare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Uthyraren bör därför kunna kräva att hyrestagaren tillhandahåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en hyrestagare i sista ledet. Är uthyraren i god tro ska denne kunna förlita sig på intyget även om det visar sig att hyrestagaren i sin tur hyrt ut utrustningen.

4.7.3 Reparation och underhåll av fartygsutrustning i flera led

Enligt artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led c för att täcka direkta behov för de fartyg som avses

i led a och deras laster undantas från skatteplikt. De tjänster som avses i led c är bl.a. reparation och underhåll.

EU-domstolen har i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563, bl.a. prövat frågan till vem de tjänster som omfattas av artikel 148 d ska tillhandahållas för att de ska undantas från skatteplikt. Domstolen hänvisade till sitt resonemang i målet Velker, C-185/89, C:1990:262, som rörde undantag från skatteplikt för leverans av varor enligt artikel 148 a, och anförde därefter att detta resonemang också kan tillämpas på undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 148 d. (Se närmare om målet Velker i avsnitt 4.2.8.) Domstolen konstaterade därefter att undantaget från skatteplikt i artikel 148 d endast gäller tjänster som tillhandahålls redaren (the shipowner) och kan inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett tidigare handelsled.

Tjänsterna reparation och underhåll måste anses vara tjänster för att täcka direkta behov, även om detta inte anges särskilt i artikel 148 c. Det resonemang domstolen för beträffande andra tjänster för att täcka direkta behov bör därför också gälla för tjänsterna reparation och underhåll av fartygsutrustning. Undantaget för dessa tjänster ska alltså endast tillämpas i det sista handelsledet och kan inte utsträckas till att också gälla i tidigare led. Om exempelvis en entreprenör anlitas för att utföra reparationer av utrustning ombord på ett sådant fartyg som pekas ut i artikel 148 c ska de tjänster entreprenören tillhandahåller undantas från skatteplikt. Om entreprenören i sin tur anlitar en underentreprenör är den tjänst underentreprenören tillhandahåller skattepliktig. (Jfr riktlinje från möte nr 93 i EU:s mervärdesskattekommitté den 1 juli 2011 om undantag för reparationstjänster.)

Skatteverket anser att gällande reglering i 3 kap. 21 § första stycket 6 ML inte är utformad så att det är möjligt att begränsa undantaget till endast ett led. Skatteverket anser vidare att formuleringen i 5 kap. 19 § 1 ML inte ger utrymme för att anse att endast omsättning i det sista handelsledet ska anses som omsättning utomlands. (Se Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111.)

Vad är det sista ledet vid reparation och underhåll av fartygsutrustning?

Av EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563 följer alltså att undantaget i artikel 148 c för reparation och underhåll av utrustning endast är tillämpligt i det sista handelsledet. I målen Elmeka hänvisar domstolen till sitt resonemang i målet Velker. I domen i målet Velker sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara en ”vessel operator”. I domen målen Elmeka sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara ”the shipowner” (i den svenska versionen används begreppet ”redare”). I domen i målet Fast Bunkering Klaipeda, C-526/13, EU C:2015:536, talar EU-domstolen om att ”operators of vessels” (i den svenska versionen används begreppet ”fartygsoperatörer”) är köpare i det sista handelsledet. Vad som sägs i domarna Velker, Elmeka och Fast Bunkering Klaipeda kan inte anses vara annat än exempel på vem köparen i det sista handelsledet ska vara (jfr resonemanget i avsnitt 4.2.8). Köparen i det sista handelsledet av tjänsterna reparation eller underhåll av fartygsutrustning kan exempelvis vara den som bedriver fartygstrafiken eller den som äger fartyget (jfr riktlinje från möte nr 100 i EU:s mervärdesskattekommitté den 24–25 februari 2014). Köparen i det sista handelsledet bör även kunna vara någon som bedriver verksamhet (exempelvis en restaurang eller en butik) ombord.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 och 22 §§ ML, ändringar i 5 kap. 19 § ML samt införande av en ny bestämmelse, 3 kap. 21 c § 4 ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.8 Andra tjänster för att täcka direkta behov för fartyg och deras laster

Förslag: Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av andra tjänster än ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning eller uthyrning av skepp för yrkesmässig sjöfart eller yrkesmässigt fiske, av fartyg för bogsering eller bärgning och av fartyg för livräddning till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne och för omsättning av tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning till dessa fartyg slopas. De ersätts med bestämmelser om undantag från skatteplikt för tjänster för att täcka direkta behov för fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- eller fiskeriverksamhet, för fartyg som används för sjöräddning eller assistans och för fartyg som används för kustfiske och dessa fartygs laster. Dessa bestämmelser ersätter även delvis bestämmelserna om att tjänster som avser fartyg i utrikes trafik samt tjänster som avser utrustning och andra varor för användning på fartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.8.1 Allmänt

Enligt artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led c för att täcka direkta behov för de fartyg som avses i led a och deras laster undantas från skatteplikt.

Enligt artikel 148 c ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av fartyg som avses i led a samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, däribland fiskeriutrustning, som utgör en del av dessa fartyg eller används i dem.

De fartyg som avses i led a är fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet samt fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske.

Omsättning av tjänster som avser fartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg anses enligt 5 kap. 19 § 1 ML som omsättning utomlands. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 4 ML ska tjänster, såsom bl.a. ombyggnad och reparation av fartyg, undantas från skatteplikt. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 6 ML ska tjänster som avser delar tillbehör eller utrustning till fartyg undantas från skatteplikt.

Mervärdesskattedirektivets ”tjänster... för att täcka direkta behov” motsvaras alltså av ML:s ”tjänster... som avser... fartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana fartyg”, ”tjänster som avser fartyg” och ”tjänster som avser delar tillbehör eller utrustning till fartyg”.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 1 och bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 4 och 6 ML reglerar delvis samma tjänster. Enligt mervärdesskattedirektivet ska det vara fråga om ”direkta behov” för fartygen och deras laster. Något sådant krav uppställs inte i ML. Vidare föreskriver direktivet att tjänster som avser fartygens laster ska undantas. Någon motsvarande reglering finns inte i vare sig i 5 kap. 19 § ML eller i 3 kap. 21 § ML. Regleringen i ML överensstämmer alltså inte helt med mervärdesskattedirektivet och den föreslås ersättas med bestämmelser om undantag från skatteplikt för tjänster för att täcka direkta behov för fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels- industri- eller fiskeriverksamhet, för fartyg som används för sjöräddning eller assistans och för fartyg som används för kustfiske och dessa fartygs laster. Dessa bestämmelser föreslås även delvis ersätta bestämmelserna i 5 kap. 19 § 1 ML om att tjänster som avser fartyg i utrikes trafik samt tjänster som avser utrustning och andra varor för användning på fartyg i utrikes trafik anses omsätta utomlands.

Tjänster för att täcka direkta behov för fartyg bör exempelvis kunna vara slamsugning och avfallshantering, bevakning av fartyget, bärgning, bogsering, lotsning och upplåtelse av hamn. Tjänster för att täcka direkta behov för ett fartygs last bör exempelvis kunna vara lastning och lossning. Även säkerhetskontroll av passagerare och bagage bör anses omfattas av undantaget.

Enligt 3 kap. 22 § ML undantas omsättning av tjänster som avser fartyg för livräddning som överlåtits eller upplåtits till Svenska Sällskapet för Räddning af Skeppsbrutne. Det allmänna undantag från skatteplikt för omsättning av tjänster för att täcka direkta behov för fartyg som används för sjöräddning eller assistans som blir följden av att mervärdesskattedirektivets formulering införs i ML kommer omfatta fartyg för livräddning. Regleringen i 3 kap. 22 § ML blir därmed överflödigt och förslås därför slopas. (Se vidare om 3 kap. 22 § ML i avsnitt 4.2.6 och 4.4.2, 4.5.1, 4.6.1 och 4.7.1.)

4.8.2 Tillhandahållande av andra tjänster i flera led

EU-domstolen har i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563, bl.a. prövat frågan till vem de tjänster som omfattas av artikel 148 d ska tillhandahållas för att de ska undantas från skatteplikt. Domstolen hänvisade till sitt resonemang i målet Velker, C-185/89, C:1990:262, som rörde undantag från skatteplikt för leverans av varor enligt artikel 148 a, och anförde därefter att detta resonemang också kan tillämpas på undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 148 d. (Se närmare om målet Velker i avsnitt 4.2.8.) Domstolen konstaterade därefter att undantaget från skatteplikt i artikel 148 d endast gäller tjänster som tillhandahålls redaren (the shipowner) och kan inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett tidigare handelsled.

Skatteverket anser att gällande reglering i 3 kap. 21 § första stycket 6 ML inte är utformad så att det är möjligt att begränsa undantaget till endast ett led. Skatteverket anser vidare att formuleringen i 5 kap. 19 § 1 ML inte ger utrymme för att anse att endast omsättning i det sista handelsledet ska anses som omsättning utomlands. (Se Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111.)

Vad är det sista ledet vid tillhandahållande av andra tjänster?

Av EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563 följer alltså att undantaget i artikel 148 d endast är tillämpligt i det sista handelsledet. I målen Elmeka hänvisar domstolen till sitt resonemang i målet Velker. I domen i

målet Velker sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara en ”vessel operator”. I domen målen Elmeka sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara ”the shipowner” (i den svenska versionen används begreppet ”redare”). Vad som sägs i domarna Velker och Elmeka kan inte anses vara annat än exempel på vem köparen i det sista handelsledet ska vara (jfr resonemanget i avsnitt 4.2.8). Köparen i det sista handelsledet av de tjänster som omfattas av artikel 148 d kan exempelvis vara den som bedriver fartygstrafiken eller den som äger fartyget. Köparen i det sista handelsledet bör även kunna vara någon som bedriver verksamhet (exempelvis en restaurang eller en butik) ombord.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 och 22 §§ ML, ändringar i 5 kap. 19 § ML samt införande av en ny paragraf, 3 kap. 21 d § ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.9 Leverans av varor till luftfartyg

Förslag: Bestämmelserna om att leverans av varor för bruk eller försäljning ombord på luftfartyg i utrikes trafik anses vara omsättning utomlands slopas. De ersätts med bestämmelser om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning och försäljning ombord på luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. För luftfartyg i passagerartrafik inom EU begränsas undantaget för omsättning av varor för försäljning till livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor. Omsättning av punktskattepliktiga varor för förbrukning eller försäljning ombord på luftfartyg undantas från skatteplikt endast om omsättningen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning ersätter även delvis bestämmelsen om att omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg undantas från skatteplikt.

Det generella undantaget för omsättning av flygbensin och flygfotogen slopas.

Den särskilda regleringen om undantag från skatteplikt vid införsel av delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg slopas.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.9.1 Allmänt

Enligt artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

4.9.2 Vilka varor ska undantas?

De varor som enligt artikel 148 e ska undantas från skatteplikt är ”varor för bunkring tankning och proviantering”. Med ”varor för bunkring, tankning och proviantering” avses varor som levereras för förbrukning eller försäljning ombord. Varor för förbrukning kan exempelvis vara drivmedel, elektricitet, livsmedel, engångsbestick, pappersservetter, tidningar och tidskrifter som förbrukas ombord av besättning och passagerare. Varor för försäljning kan

exempelvis vara livsmedel, alkohol, tobak, parfym, kosmetika, kläder, smycken, souvenirer och leksaker som levereras för att säljas ombord. (Se närmare om tolkningen av ”varor för bunkring, tankning och proviantering” i avsnitt 4.2.2.)

Undantag för leverans av varor med koppling till luftfartyg föreskrivs inte bara i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet utan även i artikel 148 f. Enligt artikel 148 f ska bl.a. leverans av utrustning som utgör en del av de utpekade luftfartygen eller används i dem undantas från skatteplikt. Utrustning som ska undantas med stöd av artikel 148 f kan vara serveringsutrustning i form av serveringsvagnar, backar och brickor, filter, kuddar och livräddningsutrustning (se vidare om artikel 148 f i avsnitt 4.12).

Bestämmelsen i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet motsvaras av bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. ML. I dessa bestämmelser används begreppen ”bruk ombord” respektive ”omsättning” och ”försäljning”. Begreppet ”bruk ombord” är något vidare än begreppet ”förbrukning”. Serveringsvagnar är exempel på varor för ”bruk ombord” och ska anses omsatta utomlands med stöd av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML. Serveringsvagnar kan inte sägas vara varor för förbrukning utan är i stället exempel på varor i form av utrustning som ska undantas från skatteplikt med stöd av artikel 148 f.

Bestämmelsen i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet motsvaras även till viss del av bestämmelser om undantag i 3 kap. 21 § ML. Av dessa bestämmelser följer att delar, tillbehör och utrustning ska undantas. (Jfr avsnitt 4.2.2.)

4.9.3 Vilken verksamhet ska luftfartygen bedriva?

De luftfartyg som pekas ut i artikel 148 e är luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Det spelar ingen roll 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 (se EU-domstolens dom i målet *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, punkt 30 och prop. 2013/14:27 s. 31–34). EU-domstolen har i målet *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, uttalat att åtminstone bolag vars inhemska verksamhet är mindre omfattande än dess internationella verksamhet ska betraktas som bolag som bedriver 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, bl.a. omsättning (punkt 39–40).

Bestämmelsen i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet om undantag för leverans av varor motsvaras av bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. ML. I 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML sägs att varuleveranser till luftfartyg i utrikes trafik ska anses som omsättning utomlands. Hur det enskilda luftfartyget används är alltså av avgörande betydelse. Formuleringen i 5 kap. ML skiljer sig alltså från formuleringen i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet motsvaras även till viss del av bestämmelsen om undantag i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML. Enligt denna bestämmelse ska omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning undantas från skatteplikt. Denna skrivning bör användas när bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland vid leverans av varor till luftfartyg ersätts med bestämmelser om undantag i 3 kap. ML.

4.9.4 Särskilt om flygbränsle

Artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet omfattar bl.a. leverans av flygbränsle. Leverans av flygbränsle avsett för luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning ska alltså undantas från skatteplikt.

Flygbränsle är exempel på en vara som enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML anses omsatt utomlands när den levereras till ett luftfartyg i utrikes trafik. I ML finns även ett generellt undantag för flygbränsle. Enligt 3 kap. 23 § 4 ML undantas omsättning av flygbensin och flygfotogen från skatteplikt. Flygbränsle regleras alltså både i 5 kap. ML och i 3 kap. ML.

Mervärdesskattedirektivet innehåller inget generellt undantag för flygbränsle motsvarande det som föreskrivs i 3 kap. 23 § 4 ML. Det flygbränsle som ska undantas enligt mervärdesskattedirektivet är endast flygbränsle avsett för luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Skillnaden mellan mervärdesskattedirektivet och ML uppmärksammades av Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna. Utredningen föreslog emellertid inte någon ändring av undantaget för flygbränsle i ML. Som skäl anförde utredningen bl.a. att kommissionen förutskickat en översyn av reglerna om undantag för flygbränsle i mervärdesskattedirektivet. (Se SOU 1994:88 s. 170-171.) Den av kommissionen förutskickade översynen har ännu inte genomförts.

Bestämmelsen i 3 kap. 23 § 4 ML saknar stöd i mervärdesskattedirektivet och bör därför slopas. Omsättning av flygbränsle kommer i stället att omfattas av den nya bestämmelsen i 3 kap. ML om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning ombord på luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Genom att ta bort bestämmelsen om flygbränsle i 3 kap. 23 § 4 ML kommer man också till rätta med den dubbelreglering som finns.

4.9.5 Flera led

EU-domstolen har i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, prövat frågan om undantaget i artikel 148 a är tillämpligt endast på leveranser som sker direkt till bolag som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering av ett sådant fartyg som nämns i bestämmelsen eller om undantaget är tillämpligt även på leveranser i tidigare led i fall där varans slutdestination är ett sådant bolag. EU-domstolen uttalade att undantaget i artikel 148 a endast är tillämpligt på leveranser direkt till någon som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering. Bestämmelsen kan alltså inte utsträckas till att också gälla leverans av varor som hänför sig till ett tidigare handelsled. En utvidgning av undantaget till att omfatta de handelsled som ligger före den slutliga leveransen kräver nämligen att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varorna. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte är förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 131 i direktivet. I artikel 131 anges att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i bl.a. artikel 148 ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Slutligen konstaterade EU-

domstolen att det emellertid inte är ett krav att varorna levereras direkt till fartyget.

Det resonemang EU-domstolen för i målet *Velker* om tillämpning av undantaget i artikel 148 a i flera led är relevant även vid tolkningen av artikel 148 e. Undantaget i artikel 148 e bör alltså endast tillämpas på leveranser direkt till någon som använder varorna för bunkring tankning eller proviantering av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

Bestämmelsen i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för leverans av varor avseende luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning motsvaras av bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML. Enligt dessa bestämmelser anses varuleveranser till luftfartyg i utrikes trafik i vissa fall som omsättning utomlands. Skatteverket anser att dessa bestämmelser endast kan tillämpas i det sista handelsledet. Bestämmelsen i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet omfattas också delvis av bestämmelsen om undantag från skatteplikt i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML. I den bestämmelsen anges uttryckligen att undantaget endast gäller om köparen är den som äger luftfartyget eller varaktigt nyttjar det. Detta innebär att undantaget kan vara tillämpligt i två led, dels vid försäljning eller uthyrning till ägaren, dels vid dennes försäljning till nyttjanderättshavaren. Denna reglering och tillämpning är inte förenlig med EU-domstolens praxis (för ett utförligare resonemang, se avsnitt 4.2.8).

Vad är sista ledet?

Av EU-domstolens dom i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, följer alltså att undantaget i artikel 148 e endast är tillämpligt i det sista handelsledet. Vid inköp av varor för bunkring, tankning och proviantering torde köparen i det sista handelsledet normalt vara den som bedriver flygtrafiken. För det fall luftfartygets ägare köper in varor för vidareförsäljning till den som hyr luftfartyget är det alltså endast ägarens försäljning till hyrestagaren som kan undantas. (Jfr resonemanget i avsnitt 4.2.8.)

Särskild reglering av införsel överflödig

I 3 kap. 21 § första stycket 5 ML anges att omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg undantas om de förs in i landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning. Enligt 3 kap. 1 § andra och tredje styckena ML är import respektive unionsinternt förvärv av en vara undantagen från skatteplikt om omsättning av varan är undantagen från skatteplikt. Vad som sägs i 3 kap. 21 § första stycket 5 om införsel är alltså överflödigt och föreslås därför slopas.

4.9.6 Begränsning av undantagets räckvidd

Bestämmelsen i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet om undantag från skatteplikt för leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av luftfartyg motsvaras delvis av bestämmelser om omsättningsland i 5 kap. ML.

Förhållandet mellan 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a och artikel 148 e

Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML följer att varuleveranser till luftfartyg i utrikes trafik, dvs. både luftfartyg i EU-trafik och luftfartyg som trafikerar länder utanför EU, för bruk ombord anses som omsättning utomlands. Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML följer vidare att varuleveranser till luftfartyg i utrikes trafik för

omsättning ombord anses som omsättning utomlands, dock inte om varorna levereras för försäljning ombord på ett luftfartyg i passagerartrafik inom EU. Av 5 kap. 3 a § första stycket 4 a följer att leverans av livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, till luftfartyg i passagerartrafik inom EU för försäljning ombord anses som omsättning utomlands.

Vad gäller leverans av varor för försäljning ombord på luftfartyg i passagerartrafik inom EU är det alltså bara livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, som anses omsatta utomlands. Detta är en begränsning i förhållande till det undantag som föreskrivs i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet.

Det finns en koppling mellan bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland vid varuleveranser till luftfartyg och bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland vid försäljning ombord på luftfartyg. Av 5 kap. 1 § tredje stycket ML följer att omsättning av varor ombord på luftfartyg i utrikes trafik, dock inte luftfartyg i passagerartrafik inom EU, anses som omsättning utomlands. Av 5 kap. 3 a § första stycket 5 ML följer att försäljning av varor ombord på luftfartyg i passagerartrafik inom EU för konsumtion ombord anses som omsättning utomlands.

Mot bakgrund av den koppling som finns mellan bestämmelserna om leverans av varor till luftfartyg och bestämmelserna om omsättning ombord av dessa är det inte lämpligt att utan att samtidigt se över bestämmelserna om omsättning ombord föreslå några andra ändringar av bestämmelserna om leverans av varor till luftfartyg än att dessa flyttas från 5 kap. ML till 3 kap. ML (jfr ovan avsnitt 4.1), att begreppet ”bruk” byts ut mot ”förbrukning” (jfr ovan avsnitt 4.9.2) och att mervärdesskattedirektivets formulering ”luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning” införs (jfr ovan avsnitt 4.9.3). En översyn av bestämmelserna om omsättning ombord på luftfartyg rymmer inte inom ramen för detta uppdrag, men för att undvika diskrepans mellan bestämmelserna om leverans av varor till luftfartyg och bestämmelserna om omsättning ombord på luftfartyg bör begreppet ”utrikes trafik” i 5 kap. 1 § tredje stycket ML ersättas med ”luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning”.

Förhållandet mellan 5 kap. 3 a § fjärde stycket och artikel 148 e

Enligt 5 kap. 3 a fjärde stycket ML ska leverans som avses i första stycket 4 av punktskattepliktiga varor anses som en omsättning utomlands endast om leveransen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg (proviauteringslagen). Enligt 7 § provianuteringslagen krävs tillstånd för proviantering av obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-unionsvaror. Enligt 8 § får proviantering endast ske till luftfartyg som har en största tillåtna startvikt som överstiger 5 700 kilogram och som är destinerat till en utländsk flygplats för att lämna eller hämta passagerare eller last eller till statsluftfartyg. Enligt 9 § får proviantering inte ske i större omfattning än vad som är skäligen. Bestämmelsen i 5 kap. 3 a § fjärde stycket ML begränsar alltså räckvidden för det undantag som föreskrivs i artikel 148 e i direktivet.

Det finns alltså en koppling mellan bestämmelserna i 5 kap. ML om omsättningsland vid varuleveranser till luftfartyg och bestämmelserna i provianuteringslagen. Mot bakgrund av denna koppling är det inte lämpligt att utan att samtidigt se över bestämmelserna i provianuteringslagen föreslå någon annan ändring av bestämmelserna i 5 kap. 3 a § fjärde stycket ML än att dessa

flyttas från 5 kap. ML till 3 kap. ML (jfr ovan avsnitt 4.1). En översyn av bestämmelserna i provianteringslagen, som delvis bygger på överenskommelser mellan de nordiska länderna, ryms inte inom ramen för detta uppdrag.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 § ML, ändringar i 3 kap. 23 §, i 5 kap. 1 och 3 a §§ ML, samt införande av en ny paragraf, 3 kap. 21 e § ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 § och 10 kap. 11 och 12 §§ ML.

4.10 Leverans av luftfartyg

Förslag: Bestämmelsen om undantag från skatteplikt för omsättning av luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning placeras i en ny paragraf och justeras språkligt. Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.10.1 Allmänt

Av artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet följer att leverans av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning ska undantas från skatteplikt.

Sedan den 1 januari 2014 gäller enligt 3 kap. 21 § första stycket 3 ML att omsättning av luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning ska undantas från skatteplikt. Före den 1 januari 2014 gällde att omsättning av luftfartyg för yrkesmässig person- eller godsbefordran skulle undantas från skatteplikt. Någon begränsning av undantaget till luftfartyg som ska användas av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning fanns inte. Ändringen genomfördes i syfte att anpassa ML till mervärdesskattedirektivet (se prop. 2013/14:27 s. 31–34).

Undantaget i ML för omsättning av luftfartyg stämmer alltså överens med motsvarande undantag i mervärdesskattedirektivet och någon materiell ändring av regleringen i ML föreslås inte. Endast en språklig justering från ”ska användas” till ”används” föreslås (jfr formuleringen i mervärdesskattedirektivet).

De luftfartyg som pekas ut i artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet och i 3 kap. 21 § första stycket 3 ML är luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Det spelar ingen roll 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 (se EU-domstolens dom i målet *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, punkt 30 och prop. 2013/14:27 s. 31–34). EU-domstolen har i målet *Cimber Air*, C-382/02, EU:C:2004:534, uttalat att 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, bl.a. omsättning (punkt 39–40).

4.10.2 Leverans av luftfartyg i flera led

EU-domstolen har i målet A Oy, C-33/11, EU:C:2012:482, uttalat att undantaget i artikel 148 f för leverans av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning även är tillämpligt på en leverans av ett flygplan till en näringsidkare som inte själv är ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning, men som förvärvar flygplanet för att det ska användas uteslutande av ett sådant företag.

EU-domstolen påpekar i domen i målet A Oy att tonvikten i artikel 148 f inte ligger på vem som är mottagare av leveranser eller ägare till flygplanet, utan det som betonas är i stället att de flygplan som levereras ska ”användas av” ett sådant företag som driver flygtrafik mot betalning, huvudsakligen på internationella linjer. I tidigare avgöranden om leverans av varor för bunkring, tankning och proviantering av fartyg som används på öppna havet och om tillhandahållande av tjänster för att täcka sådana fartygs direkta behov har EU-domstolen sagt att undantagen som föreskrivs artikel 148 a och d endast omfattar det sista handelsledet (se målet Velker, C-185/89, EU:C:1990:262, punkterna 21 och 22 och målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkterna 22 och 24). I A Oy framhåller EU-domstolen att skälet till att domstolen i de ovannämnda domarna slog fast att undantagen i artikel 148 a och d inte omfattar tidigare handelsled framförallt var att detta skulle kräva att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varorna. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte är förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 131 i direktivet. I artikel 131 anges att de undantag från skatteplikt som föreskrivs i bl.a. artikel 148 ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och för att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Enligt EU-domstolen kan detta resonemang inte överföras till leveranser av flygplan till ett bolag som har för avsikt att flygplanet endast ska användas av ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. EU-domstolen anför vidare att i ett sådant fall förena undantaget med ett krav på att den avsedda användningen ska vara känd och styrkt redan när flygplanet förvärvas och med en efterföljande kontroll av att flygplanet verkligen används av ett sådant företag, förefaller inte – med hänsyn till den typ av vara som det är fråga om och de regler om bland annat registrering och tillstånd som måste följas för att ett flygplan ska få användas – kunna medföra skyldigheter för medlemsstaterna och de berörda näringsidkarna som är oförenliga med en riktig och enkel tillämpning av undantagen i sjätte direktivet. (A Oy, C-33/11, EU:C:2012:482, punkterna 53–56).

I de fall den avsedda användningen är känd och styrkt redan när luftfartyget förvärvas är alltså undantaget tillämpligt. Så är fallet om köparen senast vid tillfället för sitt förvärv i sin tur har sålt eller stadigvarande upplåtit nyttjanderätten till luftfartyget till ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. För att undantaget ska kunna tillämpas i sådana fall bör säljaren kunna styrka att köparen sålt eller hyrt ut luftfartyget, exempelvis genom att förete ett skriftligt avtal. Fartygets användning bör styrkas av registreringsuppgifter och relevanta tillstånd.

EU:s mervärdesskattekommitté har i en riktlinje från möte nr 98 den 18 mars 2013 uttryckt att undantaget i artikel 148 f för leverans av luftfartyg kan tillämpas i två led, men inte fler än så. Riktlinjen anger dels att en försäljning av ett flygplan till någon som inte själv är ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning, men som förvärvar flygplanet för att det ska användas uteslutande av sådana företag omfattas av undantaget, dels att köparens senare vidareförsäljning i de fall nyttjanderätten kvarstår hos ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning omfattas av undantaget.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 § ML samt införande av en ny bestämmelse, 3 kap. 21 f § 1 ML. Förslaget föranleder vidare följändringar i 1 kap. 13 a §, 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 ML.

4.11 Ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av luftfartyg

Förslag: Bestämmelsen om undantag från skatteplikt för ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning placeras i en ny paragraf. Denna nya paragraf ersätter även delvis bestämmelsen om att tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

Följändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.11.1 Allmänt

Enligt artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet ska ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning undantas från skatteplikt. Tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik anses enligt 5 kap. 19 § 1 ML omsatta utomlands. Ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning omfattas dessutom av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 21 § första stycket 4 ML. Nämda bestämmelser i 3 kap. 21 § första stycket 4 ML föreslås placeras i en ny paragraf. Denna nya paragraf föreslås även delvis ersätta bestämmelsen i 5 kap. 19 § 1 ML om att tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

4.11.2 Särskilt om befraktning

Befraktningsavtal kan se ut på olika sätt. Vid s.k. wet lease tillhandahålls ett bemannat luftfartyg en befraktare. Wet lease måste anses omfattas av undantaget för befraktning i artikel 148 f. Något som också förekommer är avtal om s.k. dry lease. Dry lease innebär att ett obemannat luftfartyg tillhandahålls en befraktare. Dessa avtal är snarast att anse som avtal om uthyrning. Uthyrning omfattas liksom befraktning av undantaget i artikel 148 f.

4.11.3 Ombyggnad reparation och underhåll av luftfartyg i flera led

Enligt artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet ska bl.a. ombyggnad, reparation och underhåll av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver

internationell flygtrafik mot betalning undantas från skatteplikt. Enligt artikel 148 g ska också tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led f för att täcka direkta behov för de luftfartyg som avses i led e och deras laster undantas från skatteplikt. De tjänster som pekas ut i artikel 148 f och g ska även undantas när de avser fartyg (se artikel 148 c och d).

EU-domstolen har i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563, bl.a. prövat frågan till vem de tjänster som omfattas av artikel 148 d ska tillhandahållas för att de ska undantas från skatteplikt. Domstolen hänvisade till sitt resonemang i målet Velker, C-185/89, C:1990:262, som rörde undantag från skatteplikt för leverans av varor enligt artikel 148 a, och anförde därefter att detta resonemang också kan tillämpas på undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 148 d. (Artikel 148 a rör fartyg. Motsvarande reglering för luftfartyg finns i artikel 148 e. Se närmare om målet Velker i avsnitt 4.2.8.) Domstolen konstaterade därefter att undantaget från skatteplikt i artikel 148 d endast gäller tjänster som tillhandahålls redaren (the shipowner) och kan inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett tidigare handelsled.

Tjänsterna ombyggnad, reparation och underhåll måste anses vara tjänster för att täcka direkta behov, även om detta inte anges särskilt i artiklarna 148 c och f. Det resonemang domstolen för beträffande andra tjänster för att täcka direkta behov bör därför också gälla för tjänsterna ombyggnad, reparation och underhåll. Undantaget för dessa tjänster ska alltså endast tillämpas i det sista handelsledet och kan inte utsträckas till att också gälla i tidigare led. Om exempelvis en entreprenör anlitas för att utföra reparationer ombord på ett sådant luftfartyg som pekas ut i artikel 148 f ska de tjänster entreprenören tillhandahåller undantas från skatteplikt. Om entreprenören i sin tur anlitar en underentreprenör är den tjänst underentreprenören tillhandhåller skattepliktig (jfr riktlinje från möte nr 93 i EU:s mervärdesskattekommitté den 1 juli 2011 om undantag för reparationstjänster på fartyg).

Skatteverket anser att gällande reglering i 3 kap. 21 § första stycket 4 ML inte är utformad så att det är möjligt att begränsa undantaget för ombyggnad, reparation och underhåll till endast ett led. Skatteverket anser vidare att formuleringen i 5 kap. 19 § 1 ML inte ger utrymme för att anse att endast omsättning i det sista handelsledet ska anses som omsättning utomlands. (Se Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111.)

Vad är sista ledet vid ombyggnad, reparation och underhåll av luftfartyg?

Av EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563 måste alltså anses följa att undantaget i artikel 148 f för ombyggnad, reparation och underhåll endast är tillämpligt i det sista handelsledet. I målen Elmeka hänvisar domstolen till sitt resonemang i målet Velker. I domen i målet Velker sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara en ”vessel operator”. I domen i målen Elmeka sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara ”the shipowner” (i den svenska versionen används begreppet ”redare”). EU-domstolen har även i målet Fast Bunkering Klaipeda, C-526/13, EU C:2015:536, uttalat sig om vem köparen i det sista handelsledet ska vara. I denna dom talar domstolen om ”operators of vessels” (i den svenska versionen används begreppet ”fartygsoperatörer”) Vad som sägs i domarna Velker, Fast Bunkering Klaipeda och Elmeka kan inte anses vara annat än exempel på vem köparen i det sista handelsledet ska vara (jfr resonemanget i avsnitt 4.2.8). Vad gäller tjänsterna ombyggnad, reparation och underhåll kan den som äger luftfartyget eller den som

bedriver flygtrafiken komma i fråga som köpare i det sista ledet (jfr riktlinje från möte nr 98 i EU:s mervärdesskattekommitté den 18 mars 2013).

4.11.4 Befraktning och uthyrning av luftfartyg i flera led

I avsnitt 4.10.2 ovan anförts att undantaget i artikel 148 f för leverans av luftfartyg kan tillämpas i två led. Frågan är om det resonemang som leder fram till denna slutsats kan överföras till uthyrning av luftfartyg.

En uthyrningstjänst är en tjänst med utsträckning i tiden. Det räcker därmed inte att en uthyrare när ett hyresavtal ingås kontrollerar att förutsättningarna för undantaget är uppfyllda, dvs. att luftfartyget används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. En sådan kontroll måste vid uthyrning ske kontinuerligt. Om det skulle vara möjligt att tillämpa undantaget i flera led skulle just de administrativa svårigheterna uppkomma som EU-domstolen pekat på i målet *Velker*, C-185/89, C:1990:262 (se vidare avsnitt 4.4.4). Den som hyr ut ett luftfartyg i ett första led skulle kontinuerligt behöva kontrollera inte endast sin egen hyrestagares verksamhet utan även verksamheten hos den till vilken vidareuthyrning sker. Det är alltså mot bakgrund av EU-domstolens praxis inte möjligt att tillämpa undantaget för uthyrning av luftfartyg i artikel 148 f i mer än ett led.

Mot bakgrund av EU-domstolens praxis är det inte heller möjligt att tillämpa undantaget för befraktning i mer än ett led.

Som nämns ovan förekommer avtal om s.k. dry lease. Frågan är vad som gäller om ett avtal om dry lease följs av ett avtal om wet lease. Avtalet om dry lease får anses vara uthyrning av luftfartyg och ska undantas om luftfartyget används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Ett sätt att använda ett luftfartyg är att använda det för wet lease, dvs. för bemannad uthyrning. Uthyrningen (dry lease) ska följaktligen undantas. Befraktning i sig ska också undantas enligt artikel 148 f om det flygbolag som hyr luftfartyget enligt avtalet om wet lease är ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Både uthyrningen (dry lease) och befraktningen (wet lease) ska alltså undantas med stöd av artikel 148 f. Detta betraktelsesätt kan inte sägas stå i strid med EU-domstolens praxis.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 § ML, ändringar i 5 kap. 19 § ML, samt införande av en ny bestämmelse, 3 kap. 21 f § 2 ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.12 Leverans av utrustning för luftfartyg

Förslag: Bestämmelsen om undantag från skatteplikt för omsättning av delar, tillbehör och utrustning till luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning slopas. Den ersätts med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för omsättning av utrustning som utgör en del av nämnda luftfartyg eller används i dem. Denna bestämmelse ersätter även delvis bestämmelsen om att leverans av varor för bruk om ombord på luftfartyg i utrikes trafik ska anses vara omsättning utomlands.

Den särskilda regleringen om undantag från skatteplikt vid införsel av delar, tillbehör eller utrustning till fartyg slopas.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen

Skälen för förslaget

4.12.1 Allmänt

Enligt artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet ska leverans av utrustning som utgör en del av de i artikeln utpekade luftfartygen eller används i dem undantas från skatteplikt. Artikel 148 f förskriver alltså undantag från skatteplikt för vissa varor.

Undantag från skatteplikt för varor som levereras till luftfartyg föreskrivs inte bara i artikel 148 f utan även i artikel 148 e. Artikel 148 e omfattar andra varor än utrustning som behövs ombord, dvs. varor för förbrukning eller försäljning, till exempel drivmedel, livsmedel och tidningar (se vidare om artikel 148 e i avsnitt 4.9).

De varor som ska undantas enligt artikel 148 f är alltså utrustning, som utgör en del av de i bestämmelsen utpekade luftfartygen eller används i dem. Leverans av varor till luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord anses enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML som omsättning utomlands. Dessutom anges i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML att omsättning av delar, tillbehör och utrustning till luftfartyg undantas från skatteplikt. Vilka varor som omfattas av undantaget uttrycks på olika sätt i artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet och i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML, men den materiella innebörden måste anses vara densamma. För att uppnå även formuleringsmässig överensstämmelse föreslås att den formulering som används i direktivet införs i ML. Bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 5 ML om undantag för omsättning av delar tillbehör och utrustning föreslås ersättas med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för omsättning av utrustning, som utgör en del av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning eller används i dem. Denna bestämmelse föreslås även delvis ersätta bestämmelsen i 5 kap. 3 a § ML om att leverans av varor för bruk ombord på luftfartyg i utrikes trafik ska anses vara omsättning utomlands.

Vilka varor bör då anses vara sådan utrustning som omfattas av undantaget i artikel 148 f? Exempelvis bör serveringsutrustning i form av serveringsvagnar, backar, brickor och serveringskannor, filter, kuddar, draperier och livräddningsutrustning omfattas. Ytterligare exempel på utrustning som bör anses omfattas av undantaget är hård- och mjukvara för WiFi, flygmotorer, propellrar och radioutrustning.

4.12.2 Leverans av utrustning för luftfartyg i flera led

Enligt 5 kap. 3 a § första stycket 4 ML anses varuleveranser till luftfartyg i utrikes trafik för bruk ombord som omsättning utomlands. Skatteverket anser att denna bestämmelse endast kan tillämpas i det sista handelsledet. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 5 ML ska omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg undantas om de säljs till den som äger luftfartyget eller varaktigt nyttjar det eller förs in i landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning. Av denna reglering följer att undantaget kan tillämpas i två led, dels vid försäljning till ägaren, dels vid dennes försäljning till nyttjanderättshavaren.

Att tillämpa undantaget från skatteplikt i artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet för leverans av utrustning till luftfartyg i mer än ett led är inte förenligt med EU-domstolens praxis. EU-domstolen har i målet *Velker*, C-185/89, C:1990:262, prövat frågan om undantaget i artikel 148 a är tillämpligt endast på leveranser som sker direkt till bolag som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering av ett sådant fartyg som nämns i

bestämmelsen eller om undantaget är tillämpligt även på leveranser i tidigare led i fall där varans slutdestination är ett sådant bolag. EU-domstolen konstaterade att undantaget är tillämpligt endast i det sista transaktionsledet och att en utvidgning av undantaget till att omfatta de handelsled som ligger före den slutliga leveransen kräver att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varorna. Ett sådant system skulle skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte är förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 131 i (se närmare om målet *Velker* i avsnitt 4.2.8.)

Artikel 148 f föreskriver, precis som artikel 148 a, undantag för leverans av varor. Vad EU-domstolen sagt i målet *Velker*, C-185/89, C:1990:262 är därför relevant även för undantaget i artikel 148 f för utrustning för luftfartyg.

Vad är sista ledet vid leverans av utrustning för luftfartyg?

Av EU-domstolens dom i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, följer alltså att undantaget i artikel 148 f för leverans av utrustning endast är tillämpligt i det sista handelsledet. Köparen i det sista handelsledet kan vara den som bedriver flygtrafiken eller den som äger luftfartyget (jfr riktlinje från möte nr 98 i EU:s mervärdesskattekommitté den 18 mars 2013). Det kan vara svårt för en säljare att få vetskap om huruvida en köpare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Säljaren bör därför kunna kräva att köparen tillhandahåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en köpare i sista ledet. Är säljaren i god tro ska denne kunna förlita sig på intyget även om det visar sig att köparen sålt varorna vidare.

Särskild reglering av införsel överflödig

I 3 kap. 21 § första stycket 5 ML anges att omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg undantas om de förs in i landet för ägarens eller nyttjanderättshavarens räkning. Enligt 3 kap. 1 § andra och tredje styckena ML är import respektive unionsinternt förvärv av en vara undantagen från skatteplikt om omsättning av varan är undantagen från skatteplikt. Vad som sägs i 3 kap. 21 § första stycket 5 om införsel är alltså överflödigt och föreslås därför slopas.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 § ML, ändringar i 5 kap. 3 a § ML, samt införande av en ny bestämmelse, 3 kap. 21 f § 3 ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.13 Uthyrning, reparation och underhåll av utrustning för luftfartyg

Förslag: Bestämmelserna om undantag från skatteplikt för uthyrning av utrustning och omsättning av andra tjänster som avser delar, tillbehör och utrustning till luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning slopas. De ersätts med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som utgör en del av dessa luftfartyg eller används i dem. Denna bestämmelse

ersätter även delvis bestämmelsen om att tjänster som avser utrustning för användning på luftfartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.13.1 Allmänt

Enligt artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet ska uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som pekats ut i artikeln undantas från skatteplikt. Tjänster som avser utrustning för användning på luftfartyg i utrikes trafik anses enligt 5 kap. 19 § 1 ML omsatta utomlands. I 3 kap. 21 § första stycket 5 ML anges att uthyrning av utrustning till luftfartyg undantas från skatteplikt. I 3 kap. 21 § första stycket 6 ML anges att tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg undantas från skatteplikt. Skrivningen ”tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning” är vidare än mervärdesskattedirektivets skrivning ”reparation och underhåll”. Bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 5–6 ML om uthyrning av utrustning och tjänster som avser delar, tillbehör eller utrustning föreslås delvis ersättas med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för uthyrning, reparation och underhåll av utrustning, som utgör en del av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning eller används i dem. Denna nya bestämmelse kommer alltså att stämma överens med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Övriga tjänster som i dag omfattas av 3 kap. 21 § första stycket 6 föreslås omfattas av en ny bestämmelse om undantag från skatteplikt för tjänster för att täcka direkta behov för luftfartyg och deras laster (se avsnitt 4.14).

Som exempel på reparation och underhåll kan nämnas rengöring och tvätt av textilier samt reparation och underhåll av motorer, propellrar och teknisk utrustning såsom radioutrustning.

4.13.2 Uthyrning i flera led av utrustning för luftfartyg

Enligt 5 kap. 19 § 1 ML anses omsättning av tjänster som avser utrustning till luftfartyg som omsättning utomlands. Uthyrning av utrustning till luftfartyg är en sådan tjänst. Skatteverket anser att uthyrning av utrustning till luftfartyg endast kan ses som omsättning utomlands när fråga är om uthyrning i det sista handelsledet. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 5 ML ska omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg undantas om de hyrs ut till den som äger fartyget eller varaktigt nyttjar det. Av regleringen i ML följer att undantaget kan tillämpas i två led, dels vid uthyrning till ägaren, dels vid dennes uthyrning till nyttjanderättshavaren. Att tolka undantaget från skatteplikt i artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet för uthyrning av utrustning till luftfartyg på detta sätt är emellertid inte förenligt med EU-domstolens praxis. EU-domstolen har i det ovan nämnda målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, prövat frågan om undantaget i artikel 148 a är tillämpligt endast på leveranser som sker direkt till företag som använder varorna för bunkring, tankning eller proviantering av ett sådant fartyg som nämns i bestämmelsen eller om undantaget är tillämpligt även på leveranser i tidigare led i fall där varans slutdestination är ett sådant företag. EU-domstolen konstaterade att undantaget är tillämpligt endast i det sista transaktionsledet och att en utvidgning av undantaget till att omfatta de handelsled som ligger före den slutliga leveransen kräver att medlemsstaterna inför ett särskilt kontroll- och övervakningssystem för att kunna förvissa sig om den slutliga destinationen för de levererade varorna. Ett sådant system skulle

skapa skyldigheter för både medlemsstaterna och de berörda ekonomiska aktörerna som inte är förenliga med ”en riktig och enkel tillämpning” i den mening som avses i artikel 131 i (se närmare om EU-domstolens dom ovan i avsnitt 4.2.8).

Enligt promemorians uppfattning kan de kontrollproblem och den administrativa börda som EU-domstolen pekar på i C-185/89, *Velker*, uppkomma när undantaget från skatteplikt för uthyrning av utrustning tillämpas i flera led. Undantaget i artikel 148 f för uthyrning av utrustning kan alltså, precis som försäljning av utrustning (jfr avsnitt 4.12.2 ovan) enbart tillämpas i ett led.

Vad är sista ledet vid uthyrning av utrustning för luftfartyg?

Av EU-domstolens dom i målet *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262, följer alltså att undantaget i artikel 148 f för uthyrning endast är tillämpligt i det sista handelsledet. Hyrestagaren i det sista handelsledet kan vara den som bedriver flygtrafiken eller den som äger luftfartyget (jfr riktlinje från möte nr 98 i EU:s mervärdesskattekommitté den 18 mars 2013). Det kan vara svårt för en uthyrare att få vetskap om huruvida en hyrestagare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Uthyraren bör därför kunna kräva att hyrestagaren tillhandahåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en hyrestagare i sista ledet. Är uthyraren i god tro ska denne kunna förlita sig på intyget även om det visar sig att hyrestagaren i sin tur hyrt ut utrustningen.

4.13.3 Reparation och underhåll av utrustning för luftfartyg i flera led

Enligt artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet ska bl.a. ombyggnad, reparation och underhåll av luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning undantas från skatteplikt. Enligt artikel 148 g ska också tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led f för att täcka direkta behov för de luftfartyg som avses i led e och deras laster undantas från skatteplikt. De tjänster som pekas ut i artikel 148 f och g ska även undantas när de avser fartyg (se artikel 148 c och d).

EU-domstolen har i målen *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, C:2006:563, bl.a. prövat frågan till vem de tjänster som omfattas av artikel 148 d ska tillhandahållas för att de ska undantas från skatteplikt. Domstolen hänvisade till sitt resonemang i målet *Velker*, C-185/89, C:1990:262, som rörde undantag från skatteplikt för leverans av varor enligt artikel 148 a, och anförde därefter att detta resonemang också kan tillämpas på undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 148 d. (Se närmare om målet *Velker* i avsnitt 4.2.8.) Domstolen konstaterade därefter att undantaget från skatteplikt i artikel 148 d endast gäller tjänster som tillhandahålls redaren (the shipowner) och kan inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett tidigare handelsled.

Tjänsterna reparation och underhåll måste anses vara tjänster för att täcka direkta behov, även om detta inte anges särskilt i artikel 148 c och f. Det resonemang domstolen för beträffande andra tjänster för att täcka direkta behov bör därför också gälla för tjänsterna reparation och underhåll av utrustning för luftfartyg. Undantaget för dessa tjänster ska alltså endast tillämpas i det sista handelsledet och kan inte utsträckas till att också gälla i tidigare led. Om exempelvis en entreprenör anlitas för att utföra reparationer av utrustning ombord på ett sådant luftfartyg som pekas ut i artikel 148 f ska de tjänster entreprenören tillhandahåller undantas från skatteplikt. Om entreprenören i sin tur anlitar en underentreprenör är den tjänst underentreprenören tillhandhåller

skattepliktig. (Jfr riktlinje från möte nr 93 i EU:s mervärdesskattekommitté den 1 juli 2011 om undantag för reparationstjänster på fartyg.)

Skatteverket anser att gällande reglering i 3 kap. 21 § första stycket 6 ML inte är utformad så att det är möjligt att begränsa undantaget till endast ett led. Skatteverket anser vidare att formuleringen i 5 kap. 19 § 1 ML inte ger utrymme för att anse att endast omsättning i det sista handelsledet ska anses som omsättning utomlands. (Se Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111.)

Vad är sista ledet vid reparation och underhåll av utrustning till luftfartyg?

Av EU-domstolens dom i målen Elmeka, C-181/04–C-183/04, C:2006:563 följer alltså att undantaget i artikel 148 f för reparation och underhåll av utrustning endast är tillämpligt i det sista handelsledet. I målen Elmeka hänvisar domstolen till sitt resonemang i målet Velker. I domen i målet Velker sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara en ”vessel operator”. I domen målen Elmeka sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara ”the shipowner” (i den svenska versionen används begreppet ”redare”). EU-domstolen talar i domen i målet Fast Bunkering Klaipeda, C-526/13, EU C:2015:536 om ”operators of vessels” (i den svenska versionen används begreppet ”fartygsoperatörer”) som köpare i det sista handelsledet. Vad som sägs i domarna Velker, Elmeka och Fast Bunkering Klaipeda kan inte anses vara annat än exempel på vem köparen i det sista handelsledet ska vara (jfr resonemanget i avsnitt 4.2.8). Köparen i det sista handelsledet av tjänsterna reparation eller underhåll av utrustning för luftfartyg kan vara den som bedriver flygtrafiken eller den som äger luftfartyget (jfr riktlinje från möte 98 i EU:s mervärdesskattekommitté den 18 mars 2013).

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 § ML, ändringar i 5 kap. 3 a § ML samt införande av en ny bestämmelse, 3 kap. 21 f § 4 ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.14 Andra tjänster för att täcka direkta behov för luftfartyg och deras laster

Förslag: Bestämmelserna om att undantag från skatteplikt för omsättning av andra tjänster än ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning eller uthyrning som avser luftfartyg som ska används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning slopas. De ersätts med bestämmelser om undantag från skatteplikt för tjänster för att täcka direkta behov för sådana luftfartyg och dessa luftfartygs laster. Dessa bestämmelser ersätter även delvis bestämmelserna om att tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik samt tjänster som avser utrustning och andra varor för användning på luftfartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

Följdändringar görs i ett antal bestämmelser i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget

4.14.1 Allmänt

Enligt artikel 148 g i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållanden av andra tjänster än de som avses i led f för att täcka direkta behov för de luftfartyg som avses i led e och deras laster undantas från skatteplikt.

Enligt artikel 148 f ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta leverans, ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av luftfartyg som avses i led e samt leverans, uthyrning, reparation och underhåll av utrustning som utgör en del av dessa luftfartyg eller används i dem.

De luftfartyg som avses i led e är luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

Tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana luftfartyg anses enligt 5 kap. 19 § 1 ML som omsättning utomlands. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 4 ML ska tjänster, såsom bl.a. ombyggnad och reparation som avser luftfartyg, undantas från skatteplikt. Enligt 3 kap. 21 § första stycket 6 ML ska tjänster som avser delar tillbehör eller utrustning till luftfartyg undantas från skatteplikt.

Mervärdesskattedirektivets ”tjänster...för att täcka direkta behov” motsvaras alltså av ML:s ”tjänster som avser...luftfartyg i utrikes trafik, inräknat upplåtelse av hamnar, eller tjänster som avser utrustning eller andra varor för användning på sådana...luftfartyg”, ”tjänster...som avser...luftfartyg” och ”tjänster som avser delar tillbehör eller utrustning till luftfartyg”.

Bestämmelsen i 5 kap. 19 § 1 ML och bestämmelserna i 3 kap. 21 § första stycket 4 och 6 ML reglerar delvis samma tjänster. Enligt mervärdesskattedirektivet ska det vara fråga om ”direkta behov” för luftfartygen och deras laster. Något sådant krav uppställs inte i ML. Vidare föreskriver direktivet att tjänster som avser luftfartygens laster ska undantas. Någon motsvarande reglering finns inte vare sig i 5 kap. 19 § ML eller i 3 kap. 21 § ML. Regleringen i ML överensstämmer alltså inte helt med mervärdesskattedirektivet och den föreslås ersättas med bestämmelser om undantag från skatteplikt för tjänster för att täcka direkta behov för luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning och dessa luftfartygs laster. Dessa bestämmelser ersätter även delvis bestämmelserna om att tjänster som avser luftfartyg i utrikes trafik samt tjänster som avser utrustning och andra varor för användning på luftfartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands.

Tjänster för att täcka direkta behov för luftfartyg och deras laster bör exempelvis kunna vara upplåtelse av parkerings- och hangarplats för luftfartyg, samt säkerhetskontroll av passagerare och bagage. Vidare bör flera av de så kallade marktjänster som finns uppräknade i bilagan till lagen (2000:150) om marktjänster på flygplatser kunna anses vara tjänster för att täcka direkta behov för luftfartyg och deras laster. Detta bör främst gälla tjänster som hör till kategorierna passagerartjänster, bagagehantering, ramptjänster, rengöring och skötsel av flygplanet, tjänster som avser bränsle- och oljepåfyllning och catering. Det är dock inte uteslutet att även andra kategorier kan innehålla tjänster som kan omfattas av undantaget från skatteplikt. Även flygtrafiktjänster, dvs. flyglednings-, flygbriefing-, flygväder-, flygtele-, och flygräddningstjänster är tjänster som täcker direkta behov för luftfartyg och deras laster. Sådana tjänster kan tillhandahållas på marken inom flygplatsområdet, i luften vid inflygning och start eller när luftfartyget är ”underväg” i övre eller nedre luftrummet.

Flygtrafiktjänster när ett luftfartyg befinner sig i luftrummet och är ”underväg” tillhandahålls av Luftfartsverket och får anses vara myndighetsutövning. Den ersättning som Luftfartsverket tar ut av flygbolagen för sådana flygtrafiktjänster (undervägsavgift) faktureras för Luftfartsverkets räkning av den mellanstatliga internationella organisationen Eurocontrol. Det är även Luftfartsverket som tillhandahåller flygtrafiktjänster i luftrummet i anslutning till flygplatser som ägs eller drivs av staten eller av en juridisk person där staten har ett bestämmande inflytande. För andra flygplatser kan flygtrafiktjänster utföras av den som driver flygplatsen eller av den som har fått i uppdrag av den som driver flygplatsen att utföra tjänsten (6 kap. 13 § luftfartslagen [2010:500]).

Frågan om flygtrafiktjänster har även diskuterats inom EU och resulterat i en enhetlig riktlinje från möte nr 64 i EU:s mervärdesskattekommitté den 20 mars 2002. Av riktlinjen framgår att flygtrafiktjänster inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde när det organ som tillhandahåller tjänsten är en myndighet och flygtrafiktjänsten tillhandahålls i inflygnings- och startområdet runt flygplatsen eller i övre och nedre luftrummet. Det är i sådana fall fråga om myndighetsutövning och artikel 13 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig. Vidare framgår av riktlinjen att Eurocontrol inte är en beskattningsbar person varken avseende tillhandahållande av flygtrafiktjänster eller för beräkning och uppbörd av undervägsavgiften. Flygtrafiktjänster som tillhandahålls när luftfartyget befinner sig på marken i flygplatsområdet omfattas dock av mervärdesskattens tillämpningsområde men kan vara undantagna från skatteplikt enligt artikel 148 i mervärdesskattedirektivet.

4.14.2 Tillhandahållande av andra tjänster i flera led

De tjänster som pekas ut i artikel 148 g ska även undantas när de avser fartyg. Detta anges i artikel 148 d. EU-domstolen har i målen *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, C:2006:563, bl.a. prövat frågan till vem de tjänster som omfattas av artikel 148 d ska tillhandahållas för att de ska undantas från skatteplikt. Domstolen hänvisade till sitt resonemang i målet *Velker*, C-185/89, C:1990:262, som rörde undantag från skatteplikt för leverans av varor enligt artikel 148 a, och anförde därefter att detta resonemang också kan tillämpas på undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 148 d. (Se närmare om målet *Velker* i avsnitt 4.2.8.) Domstolen konstaterade därefter att undantaget från skatteplikt i artikel 148 d endast gäller tjänster som tillhandahålls redaren (the shipowner) och kan inte utsträckas till att också gälla tjänster som hänför sig till ett tidigare handelsled. Vad domstolen säger om artikel 148 d är relevant även för tolkningen av artikel 148 g. Undantag för de tjänster som avses i artikel 148 g ska alltså endast tillämpas i det sista handelsledet.

Skatteverket anser att gällande reglering i 3 kap. 21 § första stycket 6 ML inte är utformad så att det är möjligt att begränsa undantaget till endast ett led. Skatteverket anser vidare att formuleringen i 5 kap. 19 § 1 ML inte ger utrymme för att anse att endast omsättning i det sista handelsledet ska anses som omsättning utomlands. (Se Skatteverkets ställningstagande den 31 januari 2013, dnr 131 608720-12/111.)

Vad är det sista ledet vid tillhandahållande av andra tjänster?

Av EU-domstolens dom i målen *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, C:2006:563 följer alltså att undantaget i artikel 148 g endast är tillämpligt i det sista handelsledet. I målen *Elmeke* hänvisar domstolen till sitt resonemang i målet *Velker*. I domen i målet *Velker* sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara en ”vessel

operator”. I domen i målen Elmeka sägs att köparen i det sista handelsledet ska vara ”the shipowner” (i den svenska versionen används begreppet ”redare”). EU-domstolen talar i domen i målet Fast Bunkering Klaipeda, C-526/13, EU C:2015:536 om ”operators of vessels” (i den svenska versionen används begreppet ”fartygsoperatörer”) som köpare i det sista handelsledet. Vad som sägs i domarna Velker, Elmeka och Fast Bunkering Klaipeda kan inte anses vara annat än exempel på vem köparen i det sista handelsledet ska vara (jfr resonemanget i avsnitt 4.2.8). Köparen i det sista handelsledet av de tjänster som omfattas av artikel 148 g torde normalt vara den som bedriver flygtrafiken.

Lagförslag

Förslaget föranleder delvis slopande av 3 kap. 21 § ML, ändringar i 5 kap. 19 § ML samt införande av en ny paragraf, 3 kap. 21 g § ML. Förslaget föranleder vidare följdändringar i 2 kap. 3 och 5 §§, 3 kap. 24 §, 10 kap. 11 och 12 §§ och 19 kap. 1 § ML.

4.15 Ändringar i lagen om frihet från skatt vid import

Förslag: Hänvisningen i 2 kap. 4 § till 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a i mervärdesskattelagen ersätts med en hänvisning till nya bestämmelser om undantag i mervärdesskattelagen.

Begreppet fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik ersätts med fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet och luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning.

Skälen för förslaget: I 2 kap. 4 § lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import anges att frihet från mervärdesskatt vid import ska medges för varor som levereras till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik för sådana ändamål som medför att skatt inte ska tas ut enligt 5 kap. 3 § första stycket 4, 4 a och 5 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Bestämmelserna i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML föreslås ersättas med bestämmelser om undantag (se ovan avsnitt 4.1, 4.2 och 4.9) och som en följd av detta bör hänvisningen i 2 kap. 4 § lagen om frihet från skatt vid import ändras. Skattefriheten bör även gälla krigsfartyg (om krigsfartyg, se ovan avsnitt 4.3) och en hänvisning till bestämmelsen om undantag från skatteplikt för vissa varuleveranser till krigsfartyg föreslås därför införas.

Skrivningen fartyg respektive luftfartyg i utrikes trafik som i dag används i 5 kap. föreslås ersättas med skrivningen fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet och luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning (se ovan avsnitt 4.2.5, 4.2.9, 4.9.3 och 4.9.6). För att lagstiftningen ska bli konsekvent bör motsvarande ändring göras i 2 kap. 4 § lagen om frihet från skatt vid import.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 4 § lagen om frihet från skatt vid import.

4.16 Ändringar i provianteringslagen

Förslag: Hänvisningen i 3 § provianteringslagen till 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a i mervärdesskattelagen ersätts med en hänvisning till nya bestämmelser om undantag i mervärdesskattelagen.

Skälen för förslaget: Enligt lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg (proviafteringslagen) kan varuleveranser till fartyg och luftfartyg i vissa fall ske skattefritt. Vad gäller mervärdesskatt anges i 3 § att sådan proviantering kan ske i de fall som avses i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Bestämmelserna i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a ML föreslås ersättas med bestämmelser om undantag (se avsnitt 4.1, 4.2 och 4.5) och som en följd av detta bör hänvisningar i 3 § provianteringslagen ändras. Möjligheten till skattefri proviantering bör även gälla krigsfartyg (om krigsfartyg, se ovan avsnitt 4.9) och en hänvisning till bestämmelsen om undantag från skatteplikt för vissa varuleveranser till krigsfartyg föreslås därför införas i provianteringslagen.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 3 § lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: De föreslagna bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2018. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Skälen för förslaget: Reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, om undantag från skatteplikt för omsättning av fartyg och luftfartyg och för vissa omsättningar med koppling till dessa överensstämmer inte i alla delar med EU-rätten. De nya reglerna bör därför träda i kraft så snart som möjligt. Berörda företag måste också hinna anpassa sig till de nya bestämmelserna. Mot bakgrund av detta föreslås att de nya reglerna i ML ska träda i kraft den 1 januari 2018. Även ändringarna i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import och i lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg bör träda i kraft denna dag. Äldre bestämmelser bör gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

6 Konsekvensanalys

Bedömning: Förslaget medför en positiv offentligfinansiell effekt om ca 13,6 miljoner kronor per år. De allmänna förvaltningsdomstolarna påverkas endast i liten utsträckning. För Skatteverket uppkommer vissa merkostnader inledningsvis. Det blir lättare för både företagen och Skatteverket och att tillämpa bestämmelserna. Företagens administrativa börda och likviditet kan komma att påverkas både positivt och negativt.

Skälen för bedömningen

Allmänt

Enligt rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) ska transaktioner med fartyg och luftfartyg och vissa transaktioner med koppling till dessa undantas från skatteplikt. Reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, överensstämmer inte i alla delar med mervärdesskattedirektivet och måste därför ändras. Vidare förekommer viss dubbelreglering i ML. Förslagen i promemorian innebär att bestämmelserna i ML både i materiellt och strukturellt hänseende blir mer lika motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, vilket underlättar tillämpningen av bestämmelserna för både företagen och Skatteverket.

Offentligfinansiella effekter

Förslaget innebär en viss justering av vilka transaktioner på fartygs- respektive luftfartygsområdet som omfattas av undantag från skatteplikt. I de fall en tidigare skattepliktig transaktion kommer att omfattas av undantag har köparen som regel tidigare haft avdragsrätt och någon nämnbar offentligfinansiell effekt bedöms därför inte uppstå. Inte heller i de fall en tidigare undantagen transaktion blir skattepliktig bedöms någon nämnbar offentligfinansiell effekt uppstå eftersom köparen som regel har avdragsrätt. Förslaget att slopa det generella undantaget för flygbensin och flygfotogen kan dock få viss positiv offentligfinansiell effekt motsvarande mervärdesskatten för köpare av flygbränsle som saknar avdragsrätt.

Totalt finns det 1 262 aktörer i Sverige som äger eller på annat sätt förfogar över nyttjanderätten till ett eller flera flygplan eller helikoptrar. Av dessa är det ungefär 900 aktörer som saknar avdragsrätt. Den totala förbrukningen av flygbränsle för svensk inrikestrafik uppgick år 2014 till 213 000 m³. Den övervägande delen av flygbränsleanvändningen för inrikes transporter är flygfotogen³. I en utredning från 2006 uppskattade Luftfartsstyrelsen att den svenska användningen av flygbensin – totalt omkring 5 miljoner liter – fördelade sig ungefär lika mellan användning för kommersiellt och privat ändamål samt att förbrukningen av andra flygbränslen än flygbensin (flygfotogen etc.) för privatbruk är försumbar.⁴ Skatteverket antar att förbrukningen av flygbensin för privat bruk är densamma som 2006 samt att förbrukningen av flygfotogen för privat bruk uppgår till 0,5 miljoner liter årligen. Den totala förbrukningen av flygbränsle för privatflyg uppgår då till 3 miljoner liter årligen, vilket motsvarar 1,5 procent av total förbrukning för inrikestrafik. Förutsatt att priset per liter flygbensin respektive flygfotogen uppgår till 19 respektive 14 kronor skulle

³ Statens energimyndighet, Transportsektionens energianvändning 2014, ES 2015:01, s.15.

⁴ Prop. 2007/08:122 s. 18.

mervärdesskatten för dessa bränslen årligen uppgå till 11 875 000 kronor (19 x 2 500 000 x 0,25) respektive 1 750 000 kronor (14 x 500 000 x 0,25) Den positiva offentligfinansiella effekten bedöms därför uppgå till 13 625 000 kronor årligen.

Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket

Förslaget bedöms inte påverka måltillströmningen till förvaltningsdomstolarna i någon större utsträckning.

Förslaget bedöms leda till vissa merkostnader för Skatteverket i form av ökad ärendehantering inledningsvis. Detta bedöms dock vara av övergående karaktär. Förslaget påverkar inga IT-system hos Skatteverket. Skatteverkets ökade kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga anslagsramar.

Konsekvenser för enskilda och företag

Det finns totalt 2 751 företag som bedriver sjöfarts- eller fiskeriverksamhet och 332 företag, 777 privatpersoner och 148 flygklubbar som äger eller har nyttjanderätt till luftfartyg.

Det finns ca 650 st företag som bedriver verksamhet inom sjöfart eller fiske på inre vatten. Många transaktioner till dessa verksamheter är i dag undantagna från mervärdesskatt men kommer enligt förslaget bli skattepliktiga. Som regel torde dessa företag ha avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vilket innebär att mervärdesskatten inte blir någon kostnad. I de fall då förvärvaren enligt förslaget måste betala mervärdesskatt till leverantören kan det dock uppstå en viss likviditetspåfrestning hos förvärvaren. Likviditetspåfrestningen hos förvärvaren motsvaras av förbättrad likviditet för företag som säljer de aktuella varorna och tjänsterna. Dessa företag får förfoga över mervärdesskattebetalningarna tills dessa ska betalas in till staten. Den administrativa bördan kan komma att minska något för företag som bedriver verksamhet inom sjöfart eller fiske på inre vatten då de inte längre behöver hantera att en viss del av deras inköp är undantagna. Transaktioner som kan medföra konsekvenser för ovan nämnda företag är omsättning av fartyg, delar, tillbehör och utrustning samt tjänster som avser fartyg, dess utrustning och laster.

Omsättning av varor för bruk och försäljning ombord på kustfiskefartyg och fartyg som går på öppet hav men som inte ansetts vara i utrikes trafik, exempelvis fartyg som trafikerar Gotland kommer att omfattas av undantag från skatteplikt. Förvärvaren av varorna har som regel tidigare haft avdragsrätt, men kommer nu inte behöva betala mervärdesskatt till leverantören. Detta kan medföra förbättring av förvärvarens likviditet. Likviditetsförbättringen hos förvärvaren motsvaras av försämrad likviditet för företag som säljer de aktuella varorna. Dessa företag får inte längre förfoga över mervärdesskattebetalningarna tills dessa ska betalas in till staten.

Dagens bestämmelser om omsättning av varor för bruk eller försäljning ombord på luftfartyg gäller luftfartyg i utrikes trafik. Det är alltså hur det enskilda luftfartyget används som är avgörande. Enligt förslaget är istället den verksamhet som bedrivs av det företag som använder luftfartyget avgörande. Det ska vara fråga om ett flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. I prop. 2013/14:27 s. 54 anges att det finns ca 30 lufttrafikföretag och att endast en mindre andel av dessa är att klassa som flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik. Företag som huvudsakligen bedriver inrikes trafik kommer således inte omfattas av undantaget, detta oavsett om vissa transaktioner är hänförliga till luftfartyg i utrikes trafik. Förslaget

inkluderar flygbränsle. Dagens bestämmelser undantar all omsättning av flygbränsle. Enligt förslaget undantas endast omsättning av flygbränsle till luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Detta medför konsekvenser för företag som inte huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Dessa företag torde som regel ha avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vilket innebär att mervärdesskatten inte blir någon kostnad. Det kan dock uppstå en viss likviditetspåfrestning hos förvärvaren då mervärdesskatten måste betalas till leverantören. Likviditetspåfrestningen hos förvärvaren motsvaras av förbättrad likviditet för företag som säljer de aktuella varorna. Dessa företag får förfoga över mervärdesskattebetalningarna tills dessa ska betalas in till staten. Redan idag gäller att omsättning av delar, tillbehör eller utrustning till luftfartyg som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning ska undantas från skatteplikt. Den bedömning flygbolagen måste göra av om de flyger i huvudsak nationellt eller internationellt vid inköp av de aktuella varorna är alltså inte ny och bör därmed inte påverka flygbolagens administrativa börda. Den administrativa bördan för leverantörer av aktuella varor som inte tidigare behövt göra denna bedömning kan dock komma att påverkas negativt.

Att det generella undantaget för flygbränsle slopas innebär en kostnadsökning för köpare som saknar avdragsrätt. Totalt rör det sig om ca 900 aktörer som äger eller har nyttjanderätt till luftfartyg och som saknar avdragsrätt. Den totala kostnadsökningen för dessa bedöms uppgå till ca 13,6 miljoner kronor per år. En konsekvens för leverantörer av flygbränsle är att dessa måste ha kännedom om vilken typ av flygtrafik förvärvaren bedriver för att kunna bedöma om försäljningen ska vara undantagen från mervärdesskatt eller inte.

Undantaget för tjänster avseende fartyg och luftfartyg och dessa fartygs utrustning gäller enligt EU-domstolens praxis endast omsättning i det sista handelsledet. Gällande reglering i ML är enligt Skatteverkets uppfattning inte utformad så att det är möjligt att begränsa dessa undantag till det sista handelsledet. De formuleringar av lagtexten som föreslås i promemorian överensstämmer med formuleringarna i mervärdesskattedirektivet. Följaktligen undanröjs ovan nämnda tolkningsproblem. Att tillämpa undantagen endast i det sista handelsledet innebär en förenkling för företagen. Vid omsättning av exempelvis reparationstjänster i flera led är det endast huvudentreprenören som behöver ta hänsyn till vilken verksamhet beställaren bedriver. Det kan dock inte uteslutas att detta medför någon form av likviditetspåfrestning för huvudentreprenören, denna bedöms emellertid som mycket ringa. I tidigare handelsled kan det i stället bli fråga om likviditetsförbättring.

Övriga förändringar i och med förslaget bedöms medföra konsekvenser i mycket ringa eller ingen omfattning alls för företagen.

Regeländringar innebär i princip alltid ökade kostnader för företagen då de måste anpassa sig till de nya reglerna exempelvis genom omställning av IT-system. Ingen uppskattning har kunnat göras av storleken på dessa kostnader.

7 Författningskommentar

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

1 kap.

13 a §

I *andra och tredje punkten* görs följändringar mot bakgrund av att regleringen om fartyg och luftfartyg i 3 kap. 21 och 22 §§ ersätts av de nya 3 kap. 21 c och 21 f §§.

2 kap.

3 §

I *andra stycket* görs en följändring med anledning av att bestämmelserna i 3 kap. 21 och 22 §§ ersätts av nya bestämmelser i 3 kap. 21 a–21 c och 21 e–21 f §§.

5 §

I *första stycket andra punkten* görs en följändring med anledning av att bestämmelserna i 3 kap. 21 och 22 §§ ersätts av nya bestämmelser i 3 kap. 21 a–21 c och 21 e–21 f §§.

2 a kap.

7 §

I *andra stycket femte punkten* görs en följändring med anledning av att bestämmelserna i 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a slopas och ersätts av nya bestämmelser i 3 kap. 21 a och 21 e §§.

3 kap.

21 §

I paragrafen, som är ny, ges en beskrivning av innehållet i paragraferna 21 a–21 g.

21 a §

Paragrafen, som är ny, ersätter delvis den tidigare regleringen i 21 § första stycket 5, 22 § och 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a och tredje och fjärde styckena. Paragrafen motsvarar, bortsett från ett antal begränsningar, artikel 148 a i mervärdesskattedirektivet. De begränsningar av undantagets räckvidd i förhållande till artikel 148 a som har gjorts har stöd i artikel 150.2 i mervärdesskattedirektivet.

I *första stycket första punkten* anges att omsättning av varor för förbrukning ombord på fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet undantas från skatteplikt.

Varor för förbrukning ombord kan exempelvis vara drivmedel, elektricitet, material för underhåll och reparation (reservdelar, smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor) och rengöringsprodukter. Andra exempel på varor för förbrukning ombord är livsmedel, tidningar och tidskrifter som konsumeras av besättning och passagerare.

Omsättningen av nämnda varor ska avse fartyg som används på öppna havet. Med öppna havet menas vatten utanför territorialgränsen. Enligt lagen (1966:374)

om Sveriges sjöterritorium hör vatten med en bredd av tolv nautiska mil (22 224 meter) från angivna baslinjer till svenskt territorium. För vissa områden sträcker sig territorialhavet dock inte utöver vissa andra särskilt fastställda gränser. Exempelvis sträcker sig territorialhavet i Öresund inte utöver den linje i sundets längdriktning som anges i deklarationen med Danmark den 30 januari 1932 angående vissa gränsförhållanden i Öresund. Fartyg som går i trafik i Öresund mellan Sverige och Danmark går alltså på öppna havet. Av lagen om Sveriges sjöterritorium följer vidare att Öland ligger innanför territorialgränsen medan Gotland ligger utanför. Fartyg som går i trafik mellan svenska fastlandet och Gotland går på öppna havet. Vattnet närmast Gotland, inklusive Gotska Sandön, är dock svenskt territorialvatten.

Det är inte ett krav att ett fartyg uteslutande används på öppna havet. Vad som krävs är att fartyget till övervägande del används på öppna havet. Uppgifter om hur fartyget faktiskt används, såsom uppgifter från fartygets loggböcker eller liknande, är exempel på vad som kan styrka att ett fartyg till övervägande del används på öppna havet. I många fall kan dock fartygets storlek och utformning vara tillräckligt för att styrka användningen. Så är fallet när det är fråga om last- och passagerarfartyg som typiskt sett är ägnade åt att färdas på öppna havet.

Det är ett krav att fråga är om fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet. Inte bara fartyg som direkt tillhandahålls mot ersättning utan även fartyg som används för företagsinterna transporter av varor omfattas. Fartyg som används uteslutande för nöjesändamål omfattas inte (se EU-domstolens dom i målet *Bacino*, C-16/10, EU:C:2010:824).

I *första stycket andra punkten* anges att omsättning av varor för sådan försäljning som avses i 5 kap. 1 § tredje stycket ombord på fartyg som avses i första punkten undantas från skatteplikt. Varor för försäljning ombord kan exempelvis vara livsmedel, alkohol, tobak, tidningar, tidskrifter, parfym, kosmetika, kläder, smycken, souvenirer och leksaker som levereras för att säljas i butiker på fartyget. Av 5 kap. 1 § tredje stycket följer att omsättning ombord på fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet anses som omsättning utomlands. Detta gäller dock inte omsättning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU. Omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg som avses i första punkten, dock inte omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU, undantas alltså från skatteplikt.

I *första stycket tredje punkten* anges att omsättning av livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord på fartyg som avses i första punkten, undantas från skatteplikt. Den omsättning som avses i 5 kap. 2 b § är omsättning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU. Omsättning av livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, för försäljning ombord på fartyg som avses i första punkten i passagerartrafik inom EU ska alltså undantas från skatteplikt. Regleringen i tredje punkten innebär en utvidgning av undantaget i förhållande till vad som föreskrivs i andra punkten. Sammantaget innebär regleringen i andra och tredje punkten att omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg som avses i första punkten, dock inte fartyg i passagerartrafik inom EU, undantas från skatteplikt och att omsättning av livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, för försäljning ombord på fartyg i passagerartrafik inom EU undantas från skatteplikt.

I *första stycket fjärde punkten* anges att omsättning av varor för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som används för sjöräddning eller assistans

undantas från skatteplikt. Undantaget i fjärde punkten gäller samma slags varor som undantagen i första och andra punkterna. Något krav på att aktuella fartyg ska användas på öppna havet uppställs inte (jfr EU-domstolens dom i målen *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 14 och 16). Undantaget gäller alltså både omsättning av varor som avser fartyg som används i hav och fartyg som används i insjöar.

I *första stycket femte punkten* anges att omsättning av varor, dock inte fartygsproviant, för förbrukning eller försäljning ombord på fartyg som används för kustfiske undantas från skatteplikt. Undantaget i femte punkten gäller samma slags varor som undantagen i första och andra punkterna, dock inte fartygsproviant. Med fartygsproviant avses livsmedel. Något krav på att aktuella fartyg ska användas på öppna havet uppställs inte heller här (jfr EU-domstolens dom i målen *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563, punkt 14 och 16).

Genom regleringen i *andra stycket* begränsas det undantag som föreskrivs i första stycket andra punkten. I andra stycket anges att omsättning av varor för försäljning ombord på fartyg på linjer mellan Sverige och Norge eller mellan Sverige och Åland endast undantas från skatteplikt om omsättningen inte strider mot 5 och 6 §§ lagen (1999:446) om proviantering av fartyg och luftfartyg. I 5 § lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg anges att proviantering av obeskattade unionsvaror för försäljning från kiosk eller liknande försäljningsställe ombord på ovan nämnda linjer endast får avse spritdrycker, vin, starköl, öl, tobaksvaror, parfymer, kosmetiska preparat, toalettmedel samt choklad och konfektyrvaror. Enligt 6 § gäller ytterligare begränsningar för proviantering för försäljning ombord på fartyg i linjetrafik mellan svenska hamnar norr om Lysekil och norska hamnar söder om Risör.

Även genom regleringen i *tredje stycket* begränsas det undantag som föreskrivs i första stycket första och andra punkten. I tredje stycket anges att omsättning som avses i första stycket 1 och 2 av punktskattepliktiga varor ska undantas från skatteplikt endast om omsättningen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Enligt 7 § lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg krävs tillstånd för proviantering av obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-unionsvaror. Enligt 8 § får proviantering endast ske till fartyg som går i yrkesmässig trafik, dock inte fiskefartyg, och vars bruttodräktighet är minst 75 och som ska anlöpa utländsk hamn för att lämna eller hämta passagerare eller last eller som ska företa kryssning i mer avlägsna farvatten som turistfartyg eller till statsfartyg. Enligt 9 § får proviantering inte ske i större omfattning än vad som är skäligt.

De undantag som föreskrivs i paragrafen gäller endast i det sista handelsledet (jfr EU-domstolens domar i målen *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262 punkt 22, *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, C:2006:563 punkt 22 och *Fast Bunkering Klaipeda*, C-526/13, EU C:2015:536 punkt 29). Köparen i det sista handelsledet kan exempelvis vara den som bedriver fartygstrafiken eller den som äger fartyget. Köparen i det sista handelsledet kan också vara någon som bedriver verksamhet ombord, exempelvis en restaurang eller en butik. Det kan vara svårt för en säljare att få vetskap om huruvida en köpare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Säljaren bör därför kunna kräva att köparen tillhandhåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en köpare i sista ledet. Är säljaren i god tro ska denne kunna förlita sig på intyget även om det visar sig att köparen sålt varorna vidare.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.

21 b §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 148 b i mervärdesskattedirektivet. I paragrafen anges att omsättning av varor för förbrukning eller försäljning ombord på krigsfartyg enligt KN-nummer (kombinerade nomenklaturen) 8906 10 00 som lämnar svenskt territorium och är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför svenskt territorium undantas från skatteplikt.

Varor för förbrukning ombord kan exempelvis vara drivmedel, elektricitet, material för underhåll och reparation (reservdelar, smörjmedel, rostskyddsmedel, färg, borstar och skrapor) och rengöringsprodukter. Andra exempel på varor för förbrukning ombord är livsmedel, tidningar och tidskrifter som konsumeras av besättningen. Varor för försäljning ombord kan också exempelvis vara livsmedel, tidningar och tidskrifter.

Krigsfartyget ska lämna svenskt territorium och ha en hamn eller ankarplats utanför svenskt territorium som destination för att undantaget ska vara tillämpligt. Det är alltså inte tillräckligt att krigsfartyget används utanför Sveriges territorialgräns, utan det krävs även att fartygets destination ligger utanför Sveriges territorialgräns.

Något krav på att krigsfartyget ska tillhöra något annat land uppställs inte. Även omsättning av varor för förbrukning, eller i förekommande fall, försäljning om bord på svenska krigsfartyg i Sverige när dessa är destinerade till hamnar eller ankarplatser utanför svenskt territorium omfattas.

Av EU-domstolens praxis följer att undantaget endast gäller i det sista handelsledet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3

21 c §

Paragrafen, som är ny, ersätter den tidigare regleringen i 21 § första stycket 1 och 2 och 22 §. Paragrafen ersätter även delvis den tidigare regleringen i 21 § första stycket 4–6 och 5 kap. 19 § första stycket 1. Paragrafen motsvarar artikel 148 c i mervärdesskattedirektivet.

I *första punkten* anges att omsättning av fartyg som avses i 21 a § första stycket 1, 4 och 5 undantas från skatteplikt. De fartyg som avses i 21 a § första stycket 1, 4 och 5 är fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet, fartyg som används för sjöräddning eller assistans och fartyg som används för kustfiske.

För att fartyg som fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet ska omfattas av undantaget måste de användas på öppna havet. Med öppna havet menas utanför territorialgränsen (se vidare om begreppet öppna havet i kommentaren till 21 a §). Det är inte ett krav att ett fartyg uteslutande används på öppna havet. Vad som krävs är att fartyget till övervägande del används på öppna havet. Uppgifter om hur fartyget faktiskt används, såsom uppgifter från fartygets loggböcker eller liknande, är exempel på vad som kan styrka att ett fartyg till övervägande del används på öppna havet. I många fall kan dock fartygets storlek och utformning vara tillräckligt för att styrka användningen. Så är fallet när det är fråga om last- och passagerarfartyg som typiskt sett är ägnade åt att färdas på öppna havet. Även den verksamhet som ägaren eller redaren bedriver med sina övriga fartyg kan ha betydelse. Om köparen i övrigt bedriver en verksamhet med fartyg som går på öppna havet så kan detta förhållande vara tillräckligt för att styrka köparens avsikt med det fartyg som förvärvas.

Inte bara fartyg som direkt tillhandahålls mot ersättning utan även fartyg som används för företagsinterna transporter av varor omfattas av undantaget. Däremot omfattas inte fartyg som används för företagsinterna transporter av passagerare, t.ex. anställda, eftersom det är ett krav att fartyget ska frakta passagerare mot betalning. Fartyg som används uteslutande för nöjesändamål omfattas inte (se EU-domstolens dom i målet Bacino, C-116/10, EU:C:2010:824).

Kravet att fartyget ska användas på öppna havet gäller inte fartyg som används för sjöräddning eller assistans eller för kustfiske. Undantaget för omsättning av fartyg som används för sjöräddning eller assistans gäller alltså både fartyg som används i hav och fartyg som används i insjöar. Vad gäller fiskefartyg innebär regleringen att både omsättning av fiskefartyg som används på öppna havet och fartyg som används för kustfiske omfattas av undantaget. Undantaget gäller emellertid inte omsättning av fiskefartyg som används i insjöar.

Av EU-domstolens praxis följer att det kan vara möjligt att tillämpa undantaget för omsättning av fartyg i två led. Om det redan vid det första försäljningstillfället går att fastställa hur ett fartyg ska användas, vilket är fallet om köparen senast vid tillfället för sitt förvärv i sin tur har sålt eller stadigvarande upplåtit nyttjanderätten till fartyget, bör undantaget kunna tillämpas. Detta under förutsättning att säljaren kan styrka att köparen sålt eller hyrt ut fartyget, exempelvis genom att förete ett skriftligt avtal. Fartygets användning bör styrkas av registreringsavgifter och relevanta tillstånd.

I *andra punkten* anges att omsättning av tjänsterna ombyggnad, reparation, underhåll, befaktning och uthyrning av fartyg som avses i 21 a § undantas från skatteplikt. Av EU-domstolens praxis följer att undantaget för dessa tjänster endast gäller i det sista handelsledet. Om exempelvis en entreprenör anlitas för att utföra reparationer ombord på ett sådant fartyg som omfattas av undantaget ska de tjänster entreprenören tillhandahåller undantas från skatteplikt. Om entreprenören i sin tur anlitar en underentreprenör är den tjänst underentreprenören tillhandahåller skattepliktig.

I *tredje punkten* anges att omsättning av utrustning, inklusive fiskeriutrustning, som utgör en del av fartyg som avses i 21 a § eller används i dem undantas från skatteplikt. Fast inredning, såsom maskineri, tillbehör som har samband med fartygets sjövärdighet och navigation (exempelvis livräddningsutrustning och nautisk utrustning), tågvirke, presenningar, arbetshandskar, skyddsutrustning, mattor, bäddutrustning, handdukar, köksutrustning, möbler, gardiner, bestick, porslin och dukar är exempel på utrustning som omfattas av undantaget. Även exempelvis hård- och mjukvara för WiFi, butiksinredning (hyllor m.m.) och truckar som används ombord för att hantera lasten är exempel på utrustning som omfattas av undantaget. Av EU-domstolens praxis följer att undantaget för omsättning av utrustning endast gäller i det sista handelsledet. Köparen i det sista handelsledet kan exempelvis vara den som bedriver fartygstrafiken eller den som äger fartyget. Köparen i det sista handelsledet kan också vara någon som bedriver verksamhet ombord, exempelvis en restaurang eller en butik. Det kan vara svårt för en säljare att få vetskap om hurvida en köpare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Säljaren bör därför kunna kräva att köparen tillhandahåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en köpare i sista ledet.

I *fjärde punkten* anges att tjänsterna uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i tredje punkten undantas från skatteplikt. Bäddutrustning, dukar och skyddskläder är exempel på sådan utrustning som avses i tredje punkten. Tvätt av bäddutrustning, dukar och skyddskläder är

exempel på underhåll av denna utrustning. Av EU-domstolens praxis följer att de undantag som föreskrivs i fjärde punkten endast gäller i det sista handelsledet. Köparen i det sista handelsledet av tjänsterna reparation eller underhåll av fartygsutrustning kan exempelvis vara den som bedriver fartygstrafiken eller den som äger fartyget. Köparen i det sista handelsledet bör även kunna vara någon som bedriver verksamhet ombord, exempelvis en restaurang eller en butik.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.4–4.7.

21 d §

Paragrafen, som är ny, ersätter delvis den tidigare regleringen i 21 § första stycket 4 och 6 och 5 kap. 19 § 1 ML. Paragrafen motsvarar artikel 148 d i mervärdesskattedirektivet. I bestämmelsen anges att omsättning av andra tjänster än de som avses i 21 c § 2 och 4 för att täcka direkta behov för fartyg som avses i 21 a § och deras laster undantas från skatteplikt. Slamsugning och avfallshantering, bevakning av fartyg, bärgning, bogsering, lotsning och upplåtelse av hamn är exempel på tjänster för att täcka direkta behov för fartyg. Säkerhetskontroll av passagerare och bagage är ytterligare exempel. Lastning och lossning är exempel på tjänster för att täcka direkta behov för ett fartygs last. Av EU-domstolens praxis följer att undantaget endast gäller i det sista handelsledet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.8.

21 e §

Paragrafen, som är ny, ersätter delvis den tidigare regleringen i 21 § första stycket 5, 23 § 4 och 5 kap. 3 a § första stycket 4 och 4 a och fjärde stycket. Paragrafen motsvarar, bortsett från ett antal begränsningar, artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet. De begränsningar av undantagets räckvidd i förhållande till artikel 148 e som har gjorts är av samma slag som de begränsningar som gjorts i 21 a § i förhållande till artikel 148 a.

I *första stycket första punkten* anges att omsättning av varor för förbrukning ombord på luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning undantas från skatteplikt.

Varor för förbrukning ombord kan exempelvis vara drivmedel, elektricitet, livsmedel, tidningar och tidskrifter som konsumeras av besättning och passagerare.

Omsättningen av nämnda varor ska avse luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Det spelar ingen roll 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 (se EU-domstolens dom i målet *Cimber Air, C-382/02*, EU:C:2004:534, punkt 30 och prop. 2013/14:27 s. 31–34). EU-domstolen har i målet *Cimber Air, C-382/02*, EU:C:2004:534, uttalat att åtminstone bolag vars inhemska verksamhet är mindre omfattande än dess internationella verksamhet ska betraktas som bolag som bedriver 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, bl.a. omsättning (punkt 39–40).

I *första stycket andra punkten* anges att omsättning av varor för sådan försäljning som avses i 5 kap. 1 § tredje stycket ombord på luftfartyg som avses i första punkten undantas från skatteplikt. Varor för försäljning ombord kan exempelvis

vara livsmedel, alkohol, tobak, parfym, kosmetika, kläder, smycken, souvenirer och leksaker som levereras för att säljas ombord. Av 5 kap. 1 § tredje stycket följer att omsättning ombord på luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning anses som omsättning utomlands. Detta gäller dock inte omsättning ombord på luftfartyg i passagerartrafik inom EU. Omsättning av varor för försäljning ombord på luftfartyg som avses i första punkten, dock inte omsättning av varor för försäljning ombord på luftfartyg i passagerartrafik inom EU, undantas alltså från skatteplikt.

I *första stycket tredje punkten* anges att omsättning av livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, i de fall som avses i 5 kap. 2 b § för försäljning ombord på luftfartyg som avses i första punkten, undantas från skatteplikt. Den omsättning som avses i 5 kap. 2 b § är omsättning ombord på luftfartyg i passagerartrafik inom EU. Omsättning av livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, för försäljning ombord på luftfartyg som avses i första punkten i passagerartrafik inom EU ska alltså undantas från skatteplikt. Regleringen i tredje punkten innebär en utvidgning av undantaget i förhållande till vad som föreskrivs i andra punkten. Sammantaget innebär regleringen i andra och tredje punkten att omsättning av varor för försäljning ombord på luftfartyg som avses i första punkten, dock inte luftfartyg i passagerartrafik inom EU, undantas från skatteplikt och att omsättning av livsmedel, dock inte punktskattepliktiga varor, för försäljning ombord på luftfartyg i passagerartrafik inom EU undantas från skatteplikt.

Genom regleringen i *andra stycket* begränsas det undantag som föreskrivs i första stycket första och andra punkten. I tredje stycket anges att omsättning som avses i första stycket 1–2 av punktskattepliktiga varor ska undantas från skatteplikt endast om omsättningen uppfyller de villkor som gäller för proviantering i 7–9 §§ lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg. Enligt 7 § lagen om proviantering av fartyg och luftfartyg krävs tillstånd för proviantering av obeskattade alkoholdrycker och tobaksvaror samt icke-unionsvaror. Enligt 8 § får proviantering endast ske till luftfartyg som har en högsta tillåtna startvikt som överstiger 5 700 kilogram och som är destinerat till en utländsk flygplats för att lämna eller hämta passagerare eller last eller till statsluftfartyg. Enligt 9 § får proviantering inte ske i större omfattning än vad som är skäligt.

De undantag som föreskrivs i paragrafen gäller endast i det sista handelsledet (jfr EU-domstolens domar i målen *Velker*, C-185/89, EU:C:1990:262 punkt 22, *Elmeke*, C-181/04–C-183/04, C:2006:563 punkt 22 och *Fast Bunkering Klaipeda*, C-526/13, EU C:2015:536 punkt 29). Köparen i det sista handelsledet av varor för förbrukning eller försäljning ombord på luftfartyg torde normalt vara den som bedriver flygtrafiken. Det kan vara svårt för en säljare att få vetskap om huruvida en köpare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Säljaren bör därför kunna kräva att köparen tillhandhåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en köpare i sista ledet. Är säljaren i god tro ska denne kunna förlita sig på intyget även om det visar sig att köparen sålt varorna vidare.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.9.

21 f §

Paragrafen, som är ny, ersätter den tidigare regleringen i 21 § första stycket 3. Paragrafen ersätter även delvis den tidigare regleringen i 21 § första stycket 4–6 och 5 kap. 19 § första stycket 1. Paragrafen motsvarar artikel 148 f i mervärdesskattedirektivet.

I *första punkten* anges att omsättning av luftfartyg som avses i 21 e § undantas från skatteplikt. De luftfartyg som avses i 21 e § är luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 21 § första stycket 3. Någon materiell ändring görs alltså inte.

Av EU-domstolens dom i målet A Oy, C-33/11, EU:C:2012:482, följer att det kan vara möjligt att tillämpa undantaget för omsättning av luftfartyg i två led. Om det redan vid det första försäljningstillfället går att fastställa hur ett luftfartyg ska användas, vilket är fallet om köparen senast vid tillfället för sitt förvärv i sin tur har sålt eller stadigvarande upplåtit nyttjanderätten till luftfartyget, bör undantaget kunna tillämpas. Detta under förutsättning att säljaren kan styrka att köparen sålt eller hyrt ut luftfartyget, exempelvis genom att förete ett skriftligt avtal. Luftfartygets användning bör styrkas av registreringsavgifter och relevanta tillstånd.

I *andra punkten* anges att omsättning av tjänsterna ombyggnad, reparation, underhåll, befraktning och uthyrning av luftfartyg som avses i 21 e § undantas från skatteplikt. Av EU-domstolens praxis följer att undantaget för dessa tjänster endast gäller i det sista handelsledet. Om exempelvis en entreprenör anlitas för att utföra reparationer ombord på ett sådant luftfartyg som omfattas av undantaget ska de tjänster entreprenören tillhandahåller undantas från skatteplikt. Om entreprenören i sin tur anlitar en underentreprenör är den tjänst underentreprenören tillhandahåller skattepliktig.

I *tredje punkten* anges att omsättning av utrustning som utgör en del av luftfartyg som avses i 21 a § eller används i dem undantas från skatteplikt. Serveringsvagnar, brickor, serveringskannor, filter, draperier, livräddningsutrustning, hård- och mjukvara för WiFi, flygmotorer, propellrar och radioutrustning är exempel på utrustning som omfattas av undantaget. Av EU-domstolens praxis följer att undantaget för omsättning av utrustning endast gäller i det sista handelsledet. Köparen i det sista handelsledet kan vara den som bedriver flygtrafiken eller den som äger luftfartyget. Det kan vara svårt för en säljare att få vetskap om huruvida en köpare är en köpare i sista handelsledet eller inte. Säljaren bör därför kunna kräva att köparen tillhandahåller ett intyg eller liknande som styrker att denne är en köpare i sista ledet.

I *fjärde punkten* anges att tjänsterna uthyrning, reparation och underhåll av sådan utrustning som avses i tredje punkten undantas från skatteplikt. Som exempel på reparation och underhåll kan nämnas rengöring och tvätt av textilier samt reparation och underhåll av motorer, propellrar och teknisk utrustning såsom radioutrustning. Av EU-domstolens praxis följer att de undantag som föreskrivs i fjärde punkten endast gäller i det sista handelsledet. Hyrestagaren eller köparen i det sista handelsledet kan vara den som bedriver flygtrafiken eller den som äger luftfartyget.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.10–4.13.

21 g §

Paragrafen, som är ny, ersätter delvis den tidigare regleringen i 21 § första stycket 4 och 6 och 5 kap. 19 § 1 ML. Paragrafen motsvarar artikel 148 g i mervärdesskattedirektivet. I bestämmelsen anges att omsättning av andra tjänster än de som avses i 21 f § 2 och 4 för att täcka direkta behov för luftfartyg som avses i 21 e § och deras laster undantas från skatteplikt. Tjänster för att täcka direkta behov för luftfartyg och deras laster kan exempelvis vara upplåtelse av parkerings- och hangarplats för luftfartyg, samt säkerhetskontroll av passagerare

och bagage. Vidare bör flera av de så kallade marktkjänster som finns uppräknade i bilagan till lagen (2000:150) om marktkjänster på flygplatser kunna anses vara tjänster för att täcka direkta behov för luftfartyg och deras laster. Detta gäller främst de tjänster som hör till kategorierna passagerartjänster, bagagehantering, ramptjänster, rengöring och skötsel av flygplanet, tjänster som avser bränsle- och oljepåfyllning och catering. Även flygtrafiktjänster, dvs. flyglednings-, flygbriefing-, flygväder-, flygtele-, och flygräddningstjänster är tjänster som täcker direkta behov för luftfartyg och deras laster. Sådana tjänster kan tillhandahållas på marken inom flygplatsområdet, i luften vid inflygning och start eller när luftfartyget är ”underväg” i övre eller nedre luftrummet.

Flygtrafiktjänster när ett luftfartyg befinner sig i luftrummet och är ”underväg” tillhandahålls av Luftfartsverket och får anses vara myndighetsutövning och omfattas därmed inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Av EU-domstolens praxis följer att undantaget endast gäller i det sista handelsledet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.14.

22 §

Paragrafen betecknades tidigare 21 a §. I paragrafen görs en följdändring med anledning av att regleringen i 21 § ersätts av de nya paragraferna 21 a–21 g §§.

23 §

Fjärde punkten tas bort. De tidigare punkterna 5–7 betecknas 4–6. Leverans av flygbränsle omfattas av den nya bestämmelsen i 21 e § om undantag från skatteplikt för omsättning av varor för förbrukning ombord på luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning, se kommentaren till 21 e §.

24 §

I *tredje stycket* görs en följdändring med anledning av att regleringen i 21 § ersätts av de nya paragraferna 21 a–21 g §§.

5 kap.

1 §

I paragrafens *tredje stycke* ersätts begreppet ”i utrikes trafik” med begreppen ”som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri-, eller fiskeriverksamhet” och ”som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning”. Angående innebörden av dessa nya begrepp, se kommentaren till 3 kap. 21 a och 21 e §§.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.2.9 och 4.9.6.

3 a §

I paragrafens *första stycke* tas punkterna 4 och 4 a bort. De tidigare punkterna 5–6 a betecknas 4–6. Även paragrafens *tredje* och *fjärde* stycken tas bort.

Bestämmelser om omsättning av varor till fartyg och luftfartyg införs i stället i 3 kap., se kommentaren till 3 kap. 21 a och 21 e §§.

19 §

Första punkten tas bort. De tidigare punkterna 2–5 betecknas 1–4. Bestämmelser om tjänster som avser fartyg och luftfartyg och bestämmelser om tjänster som avser fartygs och luftfartygs utrustning och laster införs i stället i 3 kap., se kommentaren till 3 kap. 21 c, 21 d, 21 f och 21 g §§.

7 kap.*3 b §*

I paragrafen görs en följdändring med anledning av att den tidigare punkten 5 i 3 kap. 23 § betecknas 4.

8 kap.*9 §*

I *första stycket tredje punkten* görs en följdändring med anledning av att bestämmelsen i 5 kap. 3 a § tredje stycket ersätts av bestämmelsen i 3 kap. 21 a § andra stycket.

9 b kap.*4 §*

I *andra stycket* görs en följdändring med anledning av att den tidigare punkten 4 i 5 kap. 19 § betecknas 3.

10 kap.*11 §*

I *första stycket* görs följdändringar med anledning av att regleringen i 3 kap. 21 § ersätts av de nya bestämmelserna i 3 kap. 21 a–21 g §§, att punkten 4 i 3 kap. 23 § tas bort och att den tidigare punkten 7 betecknas 6.

12 §

I paragrafen görs följdändringar med anledning av att regleringen i 3 kap. 21 § ersätts av de nya bestämmelserna i 3 kap. 21 a–21 g §§ och att punkten 4 i 3 kap. 23 § tas bort.

11 kap.*2 §*

I paragrafen görs en följdändring med anledning av att den tidigare punkten 5 i 3 kap. 23 § betecknas 4.

19 kap.*1 §*

I *andra stycket första punkten* görs en följdändring med anledning av att bestämmelsen i 3 kap. 21 § första stycket 4 ersätts av nya bestämmelser i 3 kap. 21 c, 21 d, 21 f och 21 g §.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser till SFS 1995:700

I *punkt 4* görs en följdändring med anledning av att den tidigare punkten 7 i 3 kap. 23 § betecknas 6.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* regleras ikraftträdandetidpunkten. I *andra punkten* anges att äldre bestämmelser gäller för mervärdesskatt som hänförs till tiden före ikraftträdandet.

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 5.

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

2 kap.

4 §

I *första punkten* ersätts fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik med fartyg som används på öppna havet och fraktar passagerare mot betalning eller används för handels-, industri- eller fiskeriverksamhet eller luftfartyg som används av flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning. Om innebörden av dessa nya begrepp, se kommentaren till 3 kap. 21 a och 21 e §§. I *första punkten* ändras också hänvisningen till 5 kap. 3 § första stycket 4 och 4 a §§ till en hänvisning till bestämmelserna om undantag i 3 kap. 21 a och 21 e §§. En hänvisning görs även till bestämmelsen om undantag från skatteplikt för vissa varuleveranser till krigsfartyg i 3 kap. 21 b §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.15.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* regleras ikraftträdandetidpunkten. I *andra punkten* anges att äldre bestämmelser gäller för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 5.

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

3 §

I *tredje stycket* ändras hänvisningen till 5 kap. 3 § första stycket 4 och 4 a §§ mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, till en hänvisning till bestämmelserna om undantag i 3 kap. 21 a och 21 e §§ ML. En hänvisning görs även till bestämmelsen om undantag från skatteplikt för vissa varuleveranser till krigsfartyg i 3 kap. 21 b § ML.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.16.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* regleras ikraftträdandetidpunkten. I *andra punkten* anges att äldre bestämmelser gäller för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Bestämmelserna behandlas i avsnitt 5.