



## Platsen för mervärdesbeskattning vid tillhandahållande av tjänster

Finansdepartementet

2004-02-17

### Dokumentbeteckning

KOM (2003) 822

Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

### Sammanfattning

Den 23 december 2003 beslutade EG-kommissionen att lämna ett förslag om ändring av rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, KOM(2003) 822.

Enligt nuvarande EG-regler om platsen för tillhandahållande av tjänster är huvudregeln att de skall mervärdesbeskattas där tillhandahållaren av tjänsterna är etablerad. Det finns dock en rad undantag från huvudregeln. Som en följd av globaliseringen och tekniska framsteg och på grund av att allt fler tjänster i dag kan tillhandahållas på distans har den nuvarande ordningen ansetts svår att tillämpa av såväl de skattskyldiga som skattemyndigheterna.

För att komma till rätta med svårigheterna som uppkommer vid tillhandahållanden mellan beskattningsbara personer i olika länder föreslår kommissionen att man i dessa fall lägger om beskattningen från den plats där tillhandahållaren är etablerad till den plats där kunden är etablerad. Därigenom anses man få en lösning som bättre avspeglar de nuvarande förhållandena inom tjänstesektorn och ger aktörerna ökad rättssäkerhet. Vidare upprätthålls på ett bättre sätt den grundläggande principen om att mervärdesskatten skall tillfalla konsumtionslandet. Redovisningen och betalningen av skatten skall i dessa fall göras av köparen genom s.k. omvänd betalningsskyldighet. Det skall fortfarande finnas undantag från huvudregeln, men de skall gälla tillhandahållanden av tjänster där det är enkelt att fastställa platsen för beskattning (t.ex. vid uthyrning av fast egendom) eller som bättre avspeglar platsen för den faktiska konsumtionen (t.ex. vid tillträde till sportevenemang).

I dag är huvudregeln för mervärdesbeskattning av gränsöverskridande tjänstetransaktioner att beskattningen skall ske i det land där säljaren är etablerad. EG-kommissionens förslag den 23 december 2003 om ändring av rådets direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, KOM(2003) 822, innebär att reglerna ändras för var en gränsöverskridande tjänstetransaktion skall mervärdesbeskattas. Huvudregeln vid tillhandahållande av tjänster mellan beskattningsbara personer i olika EG-länder föreslås vara att beskattning skall ske där köparen är etablerad. Platsen för beskattning kommer därmed i större omfattning än vad som är fallet i dag att motsvara platsen för konsumtionen. Eftersom huvudregeln inte går att tillämpa för alla typer av tjänster innehåller förslaget en del preciserade undantag.

Förslaget är ett led i den nya strategi på mervärdesskatteområdet som kommissionen presenterade i juli 2000<sup>1</sup> i avsikt att förbättra den inre marknads funktionssätt. Förslaget är den första delen i en reform avseende reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster. Förslaget gäller tillhandahållanden som sker mellan beskattningsbara personer. Tillhandahållanden vid vilka kunden är en icke beskattningsbar person, t.ex. en privatperson, har kommissionen aviserat skall behandlas i ett kommande förslag.

Kommissionen beskriver i motiveringen hur man även under 1960-talet, när arbetet med ett gemensamt mervärdesskattesystem inleddes, menade att beskattning skulle ske i konsumtionsmedlemsstaten. Därför beslutade man att huvudregeln för beskattning av tjänster skulle vara säljarens etableringsland. Undantag från detta måste regleras särskilt. I praktiken ledde dessa bestämmelser vid den tidpunkten till att en mycket stor del av skatten tillföll konsumtionsmedlemsstaten. De verkliga förhållandena på den inre marknaden, globaliseringen, avregleringar och den tekniska utvecklingen har dock gemensamt bidragit till stora förändringar, både kvantitativt och strukturellt, i handeln med tjänster. Allt fler tjänster kan nu tillhandahållas på distans.

Kommissionen har efter samråd med medlemsstaterna och näringslivet kommit fram till att reglerna bör förändras. Det framhålls dock att förändringarna måste vägas mot skattemyndigheternas kontrollbehov och företagens administrativa skyldigheter. Den grundläggande principen att mervärdesskatten skall tillfalla konsumtionsstaten måste också upprätthållas.

Förslaget berör som nämnts endast transaktioner mellan beskattningsbara personer. Ett företag som köper tjänster använder i regel dem för att tillverka varor eller producera andra tjänster. Kommissionen konstaterar därför att man för flertalet tjänster med fog kan hävda att platsen för konsumtionen är den plats där kunden har etablerat sin ekonomiska verksamhet. Beskattning

---

<sup>1</sup> KOM(2000) 348 av den 7 juli 2000 Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden.

skall för denna kategori ske genom s.k. omvänd betalningsskyldighet, dvs. genom att köparen redovisar den utgående skatten på förvärvet av tjänsten. Köparen skall då tillämpa de regler som gäller i det land där han är etablerad.

Även för tillhandahållanden av tjänster som görs till icke beskattningsbara personer, t.ex. privatpersoner, menar kommissionen att man bör följa den allmänna principen om beskattning på den plats där konsumtionen faktiskt äger rum. I dessa fall lämpar det sig dock inte att tillämpa omvänd betalningsskyldighet, utan det bör vara säljaren som även fortsättningsvis skall redovisa skatten på tillhandahållandet. Kommissionen menar att det i dessa fall behövs en särskild mekanism som gör det enkelt för säljaren att redovisa mervärdesskatten i konsumtionslandet. Det behöver skapas en ordning med en enda kontaktpunkt, en s.k. one-stop shop, motsvarande den som för närvarande gäller för tillhandahållare av tjänster på elektronisk väg från tredje land till konsumenter inom EU. Något förslag lämnas dock inte nu om ändrade regler för tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer, utan kommissionen avser som nämnts att komma med detta senare.

I motiveringen till det nu lämnade förslaget redovisas ett antal problem som kommissionen vill lösa med de nya reglerna. Kommissionen tar upp följande:

Allmänna problem: Förfarandet för återbetalning av ingående mervärdesskatt till utländska företagare kan vara komplicerat och tidskrävande. Det kan därför förekomma att de inblandade företagen tillämpar förfarandet med omvänd betalningsskyldighet, även i de fall det inte är tillåtet.

Transportmedel: Reglerna för var långtidshyra av motorfordon skall beskattas har visat sig ge ett resultat som många anser fel. Hyresavgiften skall enligt dagens regler beskattas i det land uthyraren är etablerad. Det hyrande företaget kan återfå den ingående skatten på hyresavgiften enligt de regler som gäller i uthyrarens land. Detta har medfört att företag i länder med begränsad avdragsrätt vid bilhyra kunnat kringgå reglerna genom att hyra fordonet i ett annat land där avdrags- och återbetalningsrätten inte är lika begränsad.

Registrering i andra medlemsstater: Den nuvarande huvudregeln för beskattningsland kan leda till att det blir administrativt betungande för företagen av vara mervärdesskatteregistrerade i alla de medlemsstater där de omsätter tjänster.

Immateriella tjänster: Det kan vara svårt att avgöra om en ny typ av tjänst omfattas av reglerna i nuvarande artikel 9.2 e (som innebär att beskattning skall ske där köparen är etablerad genom omvänd betalningsskyldighet) eller enligt huvudregeln i säljarens etableringsland. Alla nya typer av tjänster som inte faller in under artikel 9.2 e eller någon av de andra undantagsreglerna i artikel 9 skall beskattas där säljaren är etablerad. Om två länder vid den svåra bedömningen kommer fram till olika slutsatser, kan det leda till dubbelbeskattning eller ingen beskattning alls. Dessutom kan det innebära

komplicerade och tidskrävande återbetalningsförfaranden från beskattningslandet till köparen i ett annat land.

2003/04:FPM65

Kombinerade tillhandahållanden: Vid vissa kombinerade tillhandahållanden, dvs. tillhandahållanden som består av flera olika tjänster, kan problem uppkomma om endast vissa av tjänsterna skall beskattas där säljaren är etablerad.

Kommissionen menar att man kan komma till rätta med problemen genom att ändra reglerna så att platsen för beskattning enligt huvudregeln blir den plats där kunden är etablerad. En rad undantag behålls dock för sådana tjänster där det inte är lämpligt att tillämpa huvudregeln:

Fast egendom: Tjänster avseende fast egendom skall även fortsättningsvis beskattas där den fasta egendomen är belägen. Detta anses vara en relativt enkel regel som i de flesta fall leder till beskattning på den plats där tjänsten konsumeras.

Persontransport: Eftersom det när det gäller tjänster avseende persontransport är svårt för säljaren att avgöra om det är ett företag eller en privatperson som köper tjänsten, menar kommissionen att nuvarande regler bör bestå. Frågan kommer enligt kommissionen att tas upp i samband med översynen av reglerna vid försäljning till privatpersoner.

Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter: Denna typ av tjänster skall även fortsättningsvis beskattas där de utförs eftersom det i regel bör motsvara den plats där de konsumeras. I förenklingssyfte föreslås dock att vetenskapliga och pedagogiska tjänster i fortsättningen skall beskattas där kunden är etablerad.

Tjänster av materiell natur för omedelbar konsumtion: Tillhandahållanden av tjänster för omedelbar konsumtion på en lätt identifierbar plats föreslås bli beskattade där tillhandahållaren är etablerad. Det gäller t.ex. restaurangtjänster.

Kommissionen menar att man genom de föreslagna reglerna löser dagens problem. Företagen behöver inte registreras i flera länder. Det går inte längre att kringgå avdragsbegränsningarna i hemlandet genom att långtidshyra (hyrestid över 30 dagar) ett fordon i ett annat land. Nya tjänster på marknaden kommer automatiskt att omfattas av huvudregeln med beskattning där köparen är etablerad. Tjänster i ett kombinerat tillhandahållande kommer normalt att beskattas i samma land, dvs. där köparen är etablerad.

I förslaget diskuteras även kontrollaspekten på de nya reglerna. Kommissionen menar att det är motiverat att utsträcka de rapporteringsskyldigheter genom det s.k. VIES-systemet som nu gäller avseende gemenskapsinterna leveranser av varor till att gälla även tjänster som omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Därmed skulle området för informationsutbyte mellan länderna utvidgas. I samrådet med näringslivet har dock tankarna på ett utvidgat informationslämnande bemötts

negativt. Man tror det kommer att leda till administrativt merarbete och hyser betänkligheter när det gäller systemets korrekthet och effektivitet. Kommissionen skall därför se över hur det nuvarande systemet fungerar rent tekniskt och undersöka om det kan förbättras så att det blir enklare, snabbare och mer tillförlitligt. Översynen skall enligt kommissionen inledas i januari 2004. Systemet väntas kunna utvidgas till att även avse tjänster från och med januari 2008.

Förslaget innehåller inga preciseringar eller klargöranden av begreppet ”fast etableringsställe” eller ”fast driftställe”. Kommissionen menar att det inte behövs eftersom EG-domstolen har behandlat frågan vid flera tillfällen. Domstolen har i huvudsak i sina beslut framhållit att ett företags driftsställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna.

Förslaget innehåller inte heller några kriterier för det fall ett företag har flera etableringsställen och man måste avgöra vilket etableringsställe det är som faktiskt utför eller mottar en tjänst. Kommissionen menar att detta måste avgöras utifrån de faktiska förhållandena i varje enskilt fall. Regler rörande detta skulle inte nödvändigtvis innebära en förenkling.

Förslaget innehåller en bestämmelse som klargör att tillhandahållande av tjänster mellan ett företags filialer eller mellan en filial och dess huvudkontor (dvs. mellan olika etableringsställen) normalt faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, förutsatt att filialerna ingår i en och samma rättsliga enhet. Detta oavsett om etableringsställena ligger i samma eller i olika länder.

## 1.2 Gällande svenska regler och förslagets effekt på dessa

Den svenska mervärdesskattelagen (1994:200, ML) baseras på det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG)<sup>2</sup>. Förändringar i direktivet rörande platsen för tillhandahållande av tjänster innebär därför att motsvarande förändringar måste göras i mervärdesskattelagen. Framst berörs reglerna i 1 kap. och 5 kap. ML, men även andra regler kan behöva ändras.

## 1.3 Budgetära konsekvenser

Det är i detta skede svårt att bedöma de budgetära konsekvenserna av förslaget. I de fall platsen för tillhandahållandet flyttas till Sverige p.g.a. att förvärvaren av tjänsten är etablerad här, kommer skatteintäkterna för staten att öka i de fall förvärvaren inte har full avdragsrätt. Är förvärvaren ett företag som endast bedriver skattepliktig verksamhet kommer statens intäkter inte att påverkas eftersom företaget normalt får göra avdrag för

---

<sup>2</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

ingående skatt med ett belopp som motsvarar den redovisade utgående skatten. I de fall platsen för tillhandahållandet flyttas från Sverige, kommer statens skatteintäkter att minska jämfört med i dag endast i de fall det köpande utländska företaget med dagens regler inte har rätt till återbetalning från svenska staten med hela den ingående skatten. Sammanfattningsvis kommer således de ändrade reglerna i praktiken troligen inte att få några större budgetära konsekvenser för staten när det gäller skatteintäkterna. Vad gäller det administrativa arbetet för skatteförvaltningen, så kommer det troligen att minska dels på grund av att färre utländska företagare behöver registreras, dels på grund av att återbetalningarna till utländska företag minskar. Utbyggnaden av VIES-systemet och den därmed ökade grundhanteringen av uppgifter medför dock kostnader. Hur stora kostnaderna blir kan inte bedömas i nuläget. Utgångspunkten bör dock vara att eventuella budgetära konsekvenser skall finansieras inom befintliga ramar.

## 2 Ståndpunkter

### 2.1 Svensk ståndpunkt

Sverige är generellt sett positivt inställt till förslaget om ändrade regler för beskattningsland vid tillhandahållande av tjänster mellan företag, även om det finns detaljer som måste granskas mer. Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt. Vi delar därför uppfattningen att den grundläggande principen bör vara att mervärdesbeskattning skall ske i det land där konsumtionen sker.

Det finns fördelar med att företag som tillhandahåller tjänster till andra företag inte behöver registrera sig i flera länder. Bl.a. minskar de administrativa skyldigheterna för företagen – säljarna behöver inte registrera sig i flera länder och köparna kan göra avdrag för ingående skatt avseende förvärvet i sin egen skatteredovisning i stället för att begära återbetalning från ett annat lands myndigheter.

En ändring av beskattningslandsreglerna på det sätt som kommissionen föreslår kräver att möjligheterna till kontroll hamnar på en godtagbar nivå. Möjligheten att utvidga VIES-systemet även till tjänster bör därför undersökas. Samtidigt måste en avvägning göras så att de administrativa skyldigheterna för företagen blir så begränsade som möjligt.

Sverige välkomnar att kommissionen även avser att se över beskattningslandsreglerna för tillhandahållande av tjänster mellan företag i ett land och privatpersoner i ett annat. Även inom detta område behövs en bättre överensstämmelse med konsumtionslandsprincipen.

### 2.2 Medlemsstaternas ståndpunkter

De flesta länder är generellt sett positiva till ändringarna eftersom de innebär att platsen för beskattningen kopplas till platsen för konsumtionen. Många

har dessutom ansett att systemet blir enklare att hantera för företag och myndigheter. Flera menar att kommissionen också bör titta på vilka förändringar som kan behövas vid transaktioner mellan företag och konsumenter. Ett par länder är mer negativt inställda till förslaget eftersom de anser att det innebär att man avlägsnar sig från det övergripande målet, dvs. beskattning i ursprungslandet. De menar dessutom att de föreslagna reglerna medför kontrollproblem.

### 2.3 Institutionernas ståndpunkter

Institutionerna har ännu inte lämnat några yttranden.

### 2.4 Remissinstansernas ståndpunkter

Förslaget har remitterats. Remisstiden har ännu inte gått ut.

## 3 Övrigt

### 3.1 Fortsatt behandling av ärendet

Frågan är prioriterad av det irländska ordförandeskapet. Två rådsarbetsgruppsmöten har hållits under januari 2004.

### 3.2 Rättslig grund och beslutsförfarande

Enligt artikel 93 i EG-fördraget (f.d. artikel 99 i Romfördraget) skall rådet genom enhälligt beslut på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och den Ekonomiska och sociala kommittén, anta bestämmelser om harmonisering av bl.a. omsättningsskatter, för att säkerställa att den inre marknaden fungerar.

### 3.3 Fackuttryck/termer

- Omvänd betalningsskyldighet (eng. reverse charge): Mervärdesskatten som uppkommer för en transaktion redovisas och betalas in till staten av köparen som utgående skatt i dennes deklaration. Säljaren redovisar alltså ingen utgående skatt för transaktionen. Om köparen har rätt till fullt avdrag för ingående skatt gör han i deklarationen avdrag för ett belopp motsvarande den redovisade utgående skatten. Är köparen begränsat skattskyldig får han endast göra avdrag för den del av beloppet som är hänförlig till den skattepliktiga verksamheten. Resultatet blir detsamma som om säljaren hade debiterat köparen utgående skatt, vilken köparen kunnat återfå efter ansökan hos myndigheterna i säljarens etableringsland.

- Beskattningsbar person: Varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller

resultat. Omfattar således t.ex. företag som bedriver näringsverksamhet. Jfr artikel 4.1 i sjätte direktivet.

2003/04:FPM65

- Icke beskattningsbar person: Den som inte omfattas av begreppet ovan, t.ex. en privatperson i sin egenskap av konsument.

- One-stop shop: Benämning på ett tänkt system för redovisning av mervärdesskatt som bygger på att den som skall redovisa mervärdesskatt endast har en enda kontaktpunkt, dvs. endast har kontakt med ett lands myndigheter, när han skall redovisa skatt till flera länder.