



## Platsen för mervärdesbeskattning vid tillhandahållande av tjänster bl a till privatpersoner

Finansdepartementet

2005-09-20

### Dokumentbeteckning

KOM 2005 (334)

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

### Sammanfattning

Den 20 juli 2005 beslutade EG-kommissionen att lämna ett förslag om ändring av rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG<sup>1</sup> med avseende på platsen för tillhandahållandet av tjänster till icke beskattningsbara personer, t.ex. privatpersoner.

Enligt nuvarande EG-regler om platsen för tillhandahållande av tjänster är huvudregeln att de skall mervärdesbeskattas där säljaren 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 tillhandahålls 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 gränsöverskridande handel med tjänster mellan beskattningsbara personer (t.ex. företag) föreslog kommissionen i december 2003 att man i dessa fall skall lägga om beskattningen från medlemsstaten där säljaren är etablerad till medlemsstaten där kunden är etablerad. Förslaget är ännu inte färdigbehandlat av rådet.

---

<sup>1</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.

Kommissionen föreslår därför i det aktuella direktivförslaget ändringar i det tidigare lämnade förslaget. Ändringarna gäller reglerna vid gränsöverskridande handel med tjänster mellan beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer. Förslaget innebär att den nuvarande huvudregeln – beskattning där säljaren är etablerad – bibehålls vid försäljning till icke beskattningsbara personer men att vissa undantag från regeln görs i syfte att uppnå beskattning i konsumtionslandet. Ändringarna innebär bland annat att vissa tjänster som tillhandahålls på distans skall beskattas i medlemsstaten där kunden är bosatt.

## 1 Förslaget

### 1.1 Innehåll

Kommissionen presenterade i juli 2000<sup>2</sup> en ny strategi på mervärdesskatteområdet i avsikt att förbättra den inre marknadens funktion. I strategin angavs att en modernisering av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster är en av de framtida prioriteringarna. Detta har föranlett en översyn av reglerna om tillhandahållande av tjänster. Vägledande för översynen har varit principen om att mervärdesskatt bör tas ut i konsumtionslandet.

I dag är huvudregeln vid gränsöverskridande tjänstetransaktioner att beskattning skall ske i det land där säljaren är etablerad. Huvudregeln gäller både när köparen av tjänsterna är en beskattningsbar person (t.ex. ett företag) och när köparen är en icke beskattningsbar person (t.ex. en privatperson).

Som ett första led i en reform av reglerna om platsen för tillhandahållande av tjänster föreslog kommissionen i december 2003 ändringar i reglerna avseende tjänster som tillhandahålls till beskattningsbara personer.<sup>3</sup> Enligt förslaget skall tillhandahållandet av tjänster till beskattningsbara personer beskattas i det land där köparen är etablerad. Eftersom den föreslagna huvudregeln inte går att tillämpa för alla typer av tjänster innehåller förslaget en del preciserade undantag. Förslaget behandlas för närvarande i rådet.

---

<sup>2</sup> KOM (2000) 348 av den 7 juli 2000 Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden.

<sup>3</sup> KOM (2003) 822 av den 23 december 2003 Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

Efter samråd med medlemsstaterna och näringslivet har kommissionen kommit fram till att även reglerna vid tillhandahållande av tjänster till icke beskattningsbara personer behöver reformeras. Det framhålls dock att förändringarna måste vägas mot skattemyndigheternas kontrollbehov och företagens administrativa skyldigheter.

EG-kommissionens förslag den 20 juli 2005 om ändrat förslag till rådets direktiv om ändring av rådets direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster innebär att den nuvarande huvudregeln om beskattning i säljarlandet vid försäljning till icke beskattningsbara personer kvarstår. Även om den nuvarande huvudregeln leder till att tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer i flertalet fall beskattas i konsumtionslandet finns det enligt kommissionen en rad områden där det behövs undantag från huvudregeln i syfte att bättre uppnå beskattning i den medlemsstat där konsumtionen sker. Förverkligandet av den inre marknaden, globaliseringen, avregleringar och den tekniska utvecklingen har lett till stora förändringar, såväl kvantitativt som strukturellt, när det gäller handeln med tjänster. Allt fler tjänster tillhandahålls på distans.

Vid tillhandahållande av tjänster på distans till icke beskattningsbara personer finns det stor risk för snedvridning av konkurrensen eftersom kunderna i dessa fall bär hela skattebördan. Skillnader i mervärdesskattesatser får större effekt i fråga om försäljning av tjänster till icke beskattningsbara personer eftersom de kan påverka företagens beslut att omlokalisera sin verksamhet.

Kommissionen menar att det i vissa fall skulle skapa praktiska svårigheter för företagen om de tidigare föreslagna reglerna vid försäljning av tjänster till beskattningsbara personer antogs utan motsvarande ändringar i reglerna vid försäljning till icke beskattningsbara personer. Vidare anses att vissa av de nuvarande undantagen från huvudregeln behöver förändras eftersom de i vissa fall kan anses olämpliga eller omöjliga att tillämpa, eller där, på ett område av större ekonomisk betydelse, de nuvarande reglerna inte följer principen om beskattning på platsen för konsumtionen. På en del andra områden har överväganden om administrativ börda, enkelhet, och iakttagande av principen om beskattning på platsen för konsumtionen lett till slutsatsen att övervägande skäl talar för att de nuvarande undantagen från huvudregeln behålls.

I syfte att förenkla för företag som levererar varor eller tillhandahåller tjänster har kommissionen tidigare lagt fram ett förslag om en ordning med en enda kontaktpunkt ("one-stop"), som innebär att företag som handlar med andra EU-länder har möjlighet att fullgöra alla sina mervärdesskattskyldigheter inom EU i den medlemsstat där de är

etablerade<sup>4</sup>. Ordningen med en enda kontrapunkt kommer att göra det lättare för företagen att fullgöra sina skyldigheter när de blir betalningsskyldiga för mervärdesskatt i en medlemsstat där de inte är etablerade eller registrerade för mervärdesskatt. Förslaget beskrivs i Regeringskansliets faktapromemoria 2004/05:FPM55 och behandlas för närvarande av rådet.

Följande undantag från den allmänna regeln att tjänstetransaktioner till en icke beskattningsbar person skall beskattas i det land där säljaren är etablerad föreslås nu av kommissionen i det aktuella direktivförslaget av den 20 juli 2005:

- Fast egendom: Tjänster avseende fast egendom skall även fortsättningsvis beskattas där den fasta egendomen är belägen. Regeln är enkel att tillämpa och leder normalt till beskattning på den plats där tjänsten konsumeras.

- Persontransport: Tillhandahållanden av tjänster som avser persontransport beskattas för närvarande enligt en undantagsregel i proportion till de avstånd som tillryggalagts. Möjligheten att beskatta persontransporter i medlemsstaten där avgångsorten är belägen har övervägts. Beskattning på avgångsorten skulle dock leda till att tillhandahållanden av transporttjänster inte beskattades i konsumtionslandet. Kommissionen föreslår därför att den nuvarande regeln kvarstår.

- Gemenskapsintern transport av varor: Tjänster som avser gemenskapsintern transport av varor vilka görs till icke beskattningsbara personer skall enligt nuvarande regler beskattas i medlemsstaten där avgångsorten är belägen. Kommissionen föreslår att den nuvarande regeln kvarstår. Även om den nuvarande regeln medför viss administration är det enligt kommissionen inte lämpligt att tillämpa den allmänna regeln eller regeln om tillryggalagda avstånd. En beskattning av sådana tjänster på platsen där säljaren är etablerad skulle kunna leda till att denne omlokaliserar sin verksamhet till en medlemsstat med förmånlig mervärdesskattesats. Om förslaget med en enda kontaktpunkt införs kommer dessutom administrationen för t.ex. flyttfirmor som verkar i flera medlemsstater att förenklas betydligt.

- Tillhandahållande av restaurang- och cateringtjänster: Restaurang- och cateringtjänster beskattas för närvarande där säljaren är etablerad. Även om restaurang- och cateringtjänster i de flesta fall konsumeras där säljaren är etablerad menar kommissionen att det inte alltid förhåller sig så, särskilt i fråga om cateringtjänster. Kommissionen föreslår därför att restaurang- och cateringtjänster skall beskattas där de faktiskt utförs. Restaurang- och cateringtjänster som tillhandahålls på fartyg, flygplan eller tåg föreslås dock beskattas där avgångsorten är belägen.

- Uthyrning av transportmedel: I dag beskattas uthyrning av transportmedel där säljaren är etablerad enligt den allmänna huvudregeln. Enligt

---

<sup>4</sup> KOM (2004) 728 av den 29 oktober 2004 Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/288/EEG i syfte att förenkla skyldigheterna på mervärdesskatteområdet.

kommissionen leder den nuvarande regeln till att biluthyrningsföretag omlokaliseras sin verksamhet till medlemsstater som tillämpar låga mervärdesskattesatser för leasing av bilar eller som har förmånliga avdragsregler. Kommissionen anser därför att det måste införas regler som säkrar att mervärdesskatt betalas i konsumtionslandet. Kommissionen föreslår att tillhandahållande av långtidsleasing (överstigande 30 dagar) skall beskattas i medlemsstaten där kunden är etablerad. Korttidsuthyrning skall även fortsättningsvis beskattas i den medlemsstat där säljaren är etablerad.

- Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, underhållsmässiga och liknande aktiviteter samt värdering av eller arbete på lös egendom: Denna typ av tjänster beskattas för närvarande där de utförs. Den nuvarande regeln föreslås ändras på så sätt att distansundervisning uttryckligen undantas från bestämmelsen (se stycket nedan).

- Tjänster som kan tillhandahållas på distans: När dessa tjänster tillhandahålls icke beskattningsbara personer beskattas de i dag i medlemsstaten där säljaren är etablerad. Med tanke på hur lätt dessa tjänster kan tillhandahållas finns det en uppenbar risk att säljarens val av etableringsort påverkas av de olika mervärdesskattesatserna inom EU. Kommissionen anser att reglerna bör ändras så att följande tjänster som tillhandahålls på distans beskattas i medlemsstaten där kunden är etablerad: tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt undervisningstjänster som kan tillhandahållas utan fysisk närvaro av den som tillhandahåller tjänsten. Kommissionen anser att det är bättre att man koncentrerar sig på dessa tjänster, för vilka det föreligger en uppenbar risk för snedvridning av konkurrensen eller omlokalisering av verksamheterna, än att införa en allmän beskrivning av alla tjänster som kan tillhandahållas på distans.

- Tillhandahållande av tjänster som görs av förmedlare: Dessa tjänster beskattas i dag där den huvudsakliga transaktionen som tjänsten har samband med beskattas. Möjligheten att beskatta dessa tjänster där tillhandahållaren är etablerad har undersökts. En sådan ändring skulle dock kunna leda till snedvridning av konkurrensen eftersom företag skulle omlokalisera sin verksamhet till medlemsstater som tillämpar lägre mervärdesskattesatser. Kommissionen föreslår därför att den nuvarande regeln bibehålls.

- Tjänstetillhandahållare och tjänstemottagare som är etablerade i ett land utanför EU: Den nuvarande regeln innebärande att vissa uppräknade tjänster anses tillhandahållna utanför gemenskapen bibehålls. De särskilda regler som finns för e-handels- och telekommunikationstjänster samt radio- och televisionssändningar, innebärande att de beskattas där kunden är etablerad, föreslås bibehållas.

I förslaget diskuteras även kontrollaspekterna på de nya reglerna. Kommissionen har i det tidigare direktivförslaget angående tjänster som tillhandahålls beskattningsbara personer ansett det motiverat att utsträcka rapporteringsskyldigheten inom det s.k. VIES-systemet, som i dag endast

omfattar varuleveranser, till att även omfatta tjänster. Tidpunkten den 1 januari 2008 föreslogs av kommissionen när det första förslaget lades fram i december 2003. Kommissionen stod då i begrepp att göra en genomförbarhetsundersökning i syfte att förbättra VIES. Denna undersökning har nu slutförts och visar att det är tekniskt möjligt att låta det nuvarande systemet omfatta också ett utbyte av uppgifter om tillhandahållande av tjänster per den 1 juli 2006 då de föreslagna ändringarna i direktivet föreslås träda i kraft.

## 1.2 Gällande svenska regler och förslagets effekt på dessa

Den svenska mervärdesskattelagen (1994:200, ML) baseras på det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Förändringar i direktivet rörande platsen för tillhandahållande av tjänster innebär därför att motsvarande förändringar måste göras i ML. 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 tillhandahållande flyttas till Sverige p.g.a. att förvärvaren av tjänsten är etablerad här, kommer skatteintäkterna för staten att öka. I de fall platsen för tillhandahållande flyttas från Sverige kommer statens intäkter att minska jämfört med i dag.

Enligt kommissionen finns det tecken på att det i vissa branscher sker försäljning av tjänster till icke beskattningsbara personer från platser inom EU med särskilt låg skattesats, vilket snedvrider konkurrensen samt riskerar leda till minskade skattintäkter. I Sverige förekommer detta idag inom telekommunikationsbranschen. Till den del dessa tjänster enligt förslaget kommer att beskattas i Sverige kan det leda till ökade skatteintäkter för staten.

Utbyggnaden av rapporteringsskyldigheten för det gemenskapsinterna informationsutbytet om mervärdesskatt (VIES-systemet) och den därmed ökade grundhanteringen av uppgifter medför dock vissa 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 kommissionens förslag om ändrade regler för beskattningsland vid tillhandahållande av tjänster till icke beskattningsbara personer, även om det finns detaljer som måste granskas

närmare. Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt. Vi delar därför kommissionens uppfattning att den grundläggande principen bör vara att mervärdesbeskattningen skall ske i den medlemsstat där konsumtionen sker. Den föreslagna ordningen med en enda kontaktpunkt kommer att göra det lättare för företagen att fullgöra sina skyldigheter när de blir betalningsskyldiga för mervärdesskatt i en medlemsstat där de inte är etablerade eller registrerade.

De ändringar av beskattningsreglerna som kommissionen föreslår kräver att kontrollmöjligheterna upprätthålls. Sveriges allmänna inställning är därför positiv till att utvidga informationsutbytet inom VIES-systemet till att omfatta även tjänster. Samtidigt måste en avvägning göras så att de administrativa skyldigheterna för företagen blir så begränsade som möjligt.

## 2.2 Medlemsstaternas ståndpunkter

De flesta medlemsstater är generellt sett positiva till ändringarna eftersom de innebär att platsen för beskattning kopplas till platsen där konsumtionen sker. Ett par medlemsstater är mer negativt inställda till förslaget eftersom de anser att det innebär att man avlägsnar sig från det övergripande målet, att beskattningen skall ske i ursprungsstaten. De menar dessutom att de föreslagna reglerna kan komma att medföra kontrollproblem och ökad administration.

## 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 brittiska ordförandeskapet. Två rådsarbetsgruppsmöten har hållits under september 2005. Storbritannien avser att behandla förslaget under flera möten i rådsarbetsgruppen för skatter under det andra halvåret 2005.

## 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

### 3.3 Fackuttryck/termer

- 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.

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

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

- VIES: VAT Information Exchange System. Rapporteringssystem för utbyte av information om mervärdesskatt vid gemenskapsinterna leveranser inom EU. VIES omfattar i dag endast gemenskapsinterna leveranser av varor.