



Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för mervärdesskatt och punktskatter

Ann Linders

Telefon 08-405 29 44

E-post ann.linders@regeringskansliet.se

Remiss av promemoria om nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Remissinstanser:

1. Kammarrätten i Stockholm
2. Förvaltningsrätten i Stockholm
3. Förvaltningsrätten i Malmö
4. Domstolsverket
5. Ekobrottsmyndigheten
6. Datainspektionen
7. Kommerskollegium
8. Stockholms Handelskammare
9. Finansinspektionen
10. Skatteverket
11. Kronofogdemyndigheten
12. Bokföringsnämnden
13. Konkurrensverket
14. Tillväxtverket
15. Dataspelsbranschen
16. Ecommerce.org
17. FAR
18. Företagarförbundet
19. Företagarna
20. IT&Telekomföretagen
21. Landsorganisationen i Sverige
22. Näringslivets Regelnämnd
23. Näringslivets Skattedelegation
24. Nätverket för Elektroniska affärer, NEA
25. Regelrådet
26. Svensk Distanshandel
27. Svensk Handel

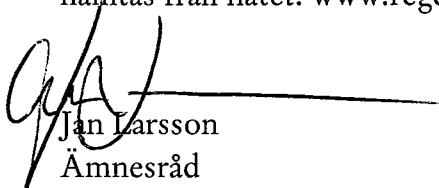
28. Svenska Bankföreningen
29. Svenskt Näringsliv
30. Sveriges advokatsamfund
31. Sveriges Kommuner och Landsting
32. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, SRF
33. Visita – Svensk besöksnäring

Remissvar (ett exemplar) ska ha inkommit till Finansdepartementet senast **den 31 januari 2014**. Skicka gärna också svaret i word-format via e-post till fi.registrator@regeringskansliet.se.

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

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

Råd om hur remissyttranden utformas finns i Statsrådsberedningens publikation om att svara på remisser. Publikationen kan beställas från Regeringskansliet, Information Rosenbad, 103 33 Stockholm eller hämtas från nätet: www.regeringen.se



Jan Larsson
Ämnesråd

Kopia till
Riksdagens utredningstjänst
Riksdagens skatteutskott
Registrator, Fi
Kerstin Wahlkvist, Ju

Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Dnr Fi2013/

Promemorians huvudsakliga innehåll

Promemorian innehåller förslag på mervärdesskatteområdet. Förslagen innebär att nya regler införs i mervärdesskattelagen (1994:200) och lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. De innebär också att sistnämnda lag byter namn till lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Förslagen i promemorian är föranledda av ändringar i mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG).

Det föreslås att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster ska anses omsatta i det land där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, om köparen är någon som inte är en beskattningsbar person (i regel en privatperson). Säljaren ska därmed ta ut mervärdesskatt i enlighet med den skattesats som gäller i köparens land och betala skatten till det landet. För att förenkla säljarens fullgörande av dennes mervärdesskatteskyldigheter föreslås att det införs en särskild ordning för redovisning och betalning av skatt genom en enda kontaktpunkt. Den särskilda ordningen innebär att ett svenskt företag som tillhandahåller privatpersoner i andra EU-länder telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster kan redovisa och betala skatten för omsättningarna i de andra länderna till Skatteverket. Skatteverket vidarebefordrar sedan deklaraionsuppgifter och betalning till den behöriga myndigheten i beskattningslandet.

Det föreslås också att den befintliga särskilda ordningen för beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU och som tillhandahåller privatpersoner i Sverige elektroniska tjänster utvidgas till att även omfatta telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar.

De särskilda ordningarna utgör elektroniska förfaranden. Inom de särskilda ordningarna finns det inte någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Bestämmelser om tillämpningen av de nya reglerna finns även 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.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2015.

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	5
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	5
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.....	15
1.3	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	31
2	Ärendet och dess beredning.....	32
3	Bakgrund.....	33
4	Gällande rätt.....	37
4.1	EU-rätt.....	37
4.1.1	Mervärdesskattedirektivet.....	37
4.1.2	Rådets förordning om administrativt samarbete.....	39
4.2	Svensk rätt.....	40
4.2.1	Omsättningslandsregler.....	40
4.2.2	Den särskilda ordningen för företag i tredje land.....	41
5	Nya regler om omsättningsland.....	42
5.1	Beskattning i förvärvarens land.....	42
5.2	Begreppen telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.....	46
5.2.1	Telekommunikationstjänster.....	47
5.2.2	Radio- och tv-sändningar.....	48
5.2.3	Elektroniska tjänster.....	49
5.3	Begreppen icke beskattningsbar person, etablerad m.m.	54
5.3.1	Icke beskattningsbar person.....	54
5.3.2	Etablerad, bosatt och stadigvarande vistas.....	55
5.4	Praktisk tillämpning av de nya reglerna.....	56
5.4.1	Presumption för att fastställa vem som är säljare i förmedlingssituationer.....	56
5.4.2	Prioritetsordning när köparen är etablerad i flera länder eller bosatt och stadigvarande vistas i olika länder.....	58
5.4.3	Presumptioner för att fastställa var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.....	58
5.4.4	Hotell och liknande branscher.....	60
6	Särskilda ordningar för att redovisa och betala mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.....	61
6.1	Införande av de nya särskilda ordningarna.....	61
6.2	Identifieringsbeslut enligt de särskilda ordningarna.....	65
6.2.1	Vem får använda en särskild ordning?.....	65

6.2.2	Sökandens uppgiftsskyldighet	69
6.2.3	Mervärdesskattegrupper	70
6.2.4	Överföring av uppgifter till andra medlemsstater	71
6.2.5	Tilldelning av identifieringsnummer	72
6.2.6	Sammanfattande beskrivning av hanteringen enligt de särskilda ordningarna.....	73
6.2.7	Från vilken tidpunkt tillämpas en särskild ordning?	74
6.2.8	Ändring av identifieringsstat	75
6.2.9	Byte mellan de särskilda ordningarna.....	77
6.3	Återkallelse av identifieringsbeslut	79
6.3.1	I vilka situationer ska ett identifieringsbeslut återkallas?	79
6.3.2	Från vilken tidpunkt gäller en återkallelse?	82
6.4	Frivilligt upphörande av användandet av de särskilda ordningarna.....	82
6.5	Karenstider	83
6.6	Deklaration och betalning av mervärdesskatt.....	84
6.6.1	Deklaration ska lämnas på elektronisk väg.....	84
6.6.2	Uppgifter i deklarationen	84
6.6.3	Redovisningsperiod	86
6.6.4	Beloppen i deklarationen anges i euro	87
6.6.5	Betalning i samband med deklarationen.....	88
6.6.6	Tidsfrister för lämnande av deklaration och betalning	89
6.6.7	Överföring av information och betalningar mellan medlemsstaterna.....	90
6.6.8	Återbetalning om ett för högt belopp betalas in.....	91
6.6.9	Helt eller delvis utebliven betalning	91
6.6.10	Korrigeringar av lämnade deklarationer och betalningar	92
6.6.11	Korrigerigering till följd av nedsättning av pris eller kundförlust.....	94
6.7	Avdrag för och återbetalning av ingående skatt	95
6.8	Kommunikation på elektronisk väg.....	98
6.8.1	Inledning.....	98
6.8.2	Ansökan och underrättelser från företaget.....	98
6.8.3	Kommunikation från myndigheten	99
6.9	Förfarandet i övrigt.....	101
6.9.1	Hänvisningar till skatteförfarandelagen.....	101
6.9.2	Identifieringsstatens eller konsumtionsstatens förfaranderegler?	102
6.9.3	Omprövning och överklagande av identifieringsbeslut	102
6.9.4	Omprövning och överklagande av beslut om skatt	104

6.9.5	Kommunikationsskyldighet, deklarationsombud och andra förfaranderegler avseende identifieringsbeslut	105
6.9.6	Särskilda avgifter, kostnadsränta och andra förfaranderegler vid beslut om skatt	106
6.9.7	Intäktsränta	107
6.9.8	Dokumentationsskyldighet	108
7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	109
8	Offentligfinansiella och andra effekter	111
9	Författningskommentar	114
9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	114
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster	121
9.3	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	132

1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)²
dels att 5 kap. 17 § ska upphöra att gälla,
dels att nuvarande 5 kap. 16 och 18 §§ ska betecknas 5 kap. 18 och
17 §§,
dels att nya 5 kap. 17 och 18 §§ ska ha följande lydelse,
dels att 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a §, 13 kap. 1, 25 och 28 §§, 19 kap. 1,
30 och 32 §§ samt 20 kap. 2 §, rubrikerna till 10 och 19 kap. samt
rubrikerna närmast före 10 kap. 4 a § och 19 kap. 30 § ska ha följande
lydelse,
dels att det i lagen ska införas två nya paragrafer, 5 kap. 16 § och
19 kap. 31 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

16 §

*Telekommunikationstjänster,
radio- och tv-sändningar och
elektroniska tjänster som för-
värvas av någon som inte är en
beskattningsbar person är omsatta
inom landet, om förvärvaren är
etablerad, bosatt eller stadig-
varande vistas i Sverige.*

*Med telekommunikationstjänster
avses tjänster för*

*1. överföring, sändning eller
mottagning av signaler, skrift,
bilder och ljud eller information i
övrigt med hjälp av tråd, radio
eller optiska eller andra elektro-
magnetiska medel, eller*

*2. överlåtelse eller upplåtelse av
en rättighet att utnyttja kapacitet
för sådan överföring, sändning
eller mottagning.*

*Elektroniska tjänster omfattar
tjänster såsom tillhandahållande
av*

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 320006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2013/43/EU (EUT L 201, 26.7.2013, s. 4, Celex 32013L0043).

² Lagen omtryckt 2000:500.

Senaste lydelse av 5 kap. 17 § 2013:368.

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,

2. programvara och uppdatering av denna,

3 bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,

4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och

5. distansundervisning.

18 §

Bestämmelserna i 16 och 17 §§ ska tillämpas på följande tjänster:

1. överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätter, patenträttigheter, licensrättigheter, varumärkesrättigheter och liknande rättigheter,

2. reklam- och annonseringstjänster,

3. konsulttjänster, produktutveckling, projektering, ritning, konstruktion, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, översättningstjänster och liknande tjänster,

4. automatisk databehandling samt utarbetande av system eller program för automatisk databehandling,

5. tillhandahållande av information,

6. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

7. tillhandahållande av arbetskraft,

8. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,

17 §³

Följande tjänster är omsatta utomlands, om de förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU:

3. tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster samt databehandling och tillhandahållande av information,

4. bank- och finansieringstjänster utom uthyrning av förvaringsutrymmen, samt försäkrings- och återförsäkringstjänster,

5. tillhandahållande av arbetskraft,

6. uthyrning av andra varor som är lös egendom än transportmedel,

³ Senaste lydelse av tidigare 5 kap. 18 § 2011:283.

9. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,

10. telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser

överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning,

11. radio- och televisionssändningar,

12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av

a) webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,

b) programvara och uppdatering av denna,

c) bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,

d) musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och

e) distansundervisning,

13. tillträde till och överföring eller distribution genom

a) ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,

b) ett system för el, eller

c) ett nät för värme eller kyla,

14. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 13.

7. förpliktelser att helt eller delvis avstå från att utnyttja en sådan rättighet som anges i 1 eller från att utöva en viss verksamhet,

8. tillträde till och överföring eller distribution genom

a) ett naturgassystem som är beläget inom unionens territorium eller ett gasnät som är anslutet till ett sådant system,

b) ett system för el, eller

c) ett nät för värme eller kyla,

9. tjänster som är direkt kopplade till sådana tjänster som avses i 8.

Tjänster som enligt första stycket är omsatta utomlands är dock omsatta inom landet, om de

faktiskt används och nyttjas i Sverige.

16 §

Tjänster som anges i 18 § och som tillhandahålls från ett land utanför EU och som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person, är omsatta inom landet om tjänsterna

1. förvärfvas här eller i fråga om tjänster som anges i 18 § 12 förvärfvas här eller i ett annat land, och förvärfvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller

2. förvärfvas av någon som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land eller i ett land utanför EU samt utgör sådana tjänster som anges i 18 § 10 eller 11 och tjänsterna tillgodogörs inom landet genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här.

18 §⁴

Tjänster som anges i 17 § och som tillhandahålls från ett land utanför EU och som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person, är omsatta inom landet om tjänsterna *faktiskt används och nyttjas i Sverige.*

8 kap.

1 a §⁵

Den som redovisar mervärdes-skatt enligt lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har inte rätt till avdrag för ingående skatt. *I 10 kap. 4 a § finns bestämmelser om återbetalning av ingående skatt i dessa fall.*

Den som redovisar mervärdes-skatt enligt 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har inte rätt till avdrag för ingående skatt.

Den som redovisar mervärdes-skatt enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG har inte rätt till avdrag för ingående skatt för förvärv eller import i de verksam-

⁴ Senaste lydelse av tidigare 5 kap. 16 § 2013:368.

⁵ Senaste lydelse 2011:1253.

heter som omfattas av dessa bestämmelser. Om denne är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av dessa bestämmelser, får dock avdrag för ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av bestämmelserna göras enligt detta kapitel.

I 10 kap. 4 a § finns bestämmelser om återbetalning av ingående skatt i de fall avdrag inte får göras enligt första eller andra stycket.

10 kap. Rätt för vissa icke skattskyldiga till återbetalning av ingående skatt

Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster

Den som redovisar mervärdesskatt enligt lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige.

10 kap. Rätt till återbetalning av ingående skatt

Återbetalning i fråga om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

4 a §⁶

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelserna i 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av dessa bestämmelser.

Den som redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt

⁶ Senaste lydelse 2011:1253.

avseende förvärv eller import som hänför sig till de verksamheter i Sverige som omfattas av dessa bestämmelser. Om denne är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av dessa bestämmelser har denne dock inte rätt till återbetalning.

Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

Vad som föreskrivs i 3 § gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första eller andra stycket.

13 kap.

1 §⁷

I 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt. Ytterligare bestämmelser om redovisningen finns i det följande i 6–28 a §§.

I 26 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster samt i lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. finns bestämmelser om redovisning av mervärdesskatt. Ytterligare bestämmelser om redovisningen finns i det följande i 6–28 a §§.

25 §⁸

Ändring enligt 24 § skall göras för den redovisningsperiod under vilken nedsättningen av priset, återtagandet av varan eller kundförlusten enligt god redovisnings-sed har bokförts eller borde ha bokförts.

Ändring enligt 24 § ska, om inte annat föreskrivs i andra eller tredje stycket, göras för den redovisningsperiod under vilken nedsättningen av priset, återtagandet av varan eller kundförlusten enligt god redovisnings-sed har bokförts eller borde ha bokförts.

Om den som har redovisat den utgående skatten försätts i konkurs innan en nedsättning av priset gjorts, en vara återtagits eller en kundförlust uppkommit, skall han dock alltid göra ändringen för den

Om den som har redovisat den utgående skatten försätts i konkurs innan en nedsättning av priset gjorts, en vara återtagits eller en kundförlust uppkommit, ska denne göra ändringen för den redovis-

⁷ Senaste lydelse 2011:1253.

⁸ Senaste lydelse 2003:1134.

redovisningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

ningsperiod under vilken konkursbeslutet meddelats.

Om skatten har redovisats enligt 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, ska ändringen göras för den ursprungliga redovisningsperioden. Detsamma gäller om skatten har redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369 eller artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.

Avdrag för nedsättning av priset skall grundas på en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 §.

Avdrag för nedsättning av priset ska grundas på en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 §.

28 §⁹

Har belopp som avses i 27 § redovisats, ska beloppet ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § utfärdas. Ändring ska göras för den period under vilken kreditnota har utfärdats.

Har belopp som avses i 27 § redovisats, ska beloppet ändras om en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 § utfärdas. Ändring ska göras för den period under vilken kreditnota har utfärdats. *Om beloppet har redovisats enligt 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, ska dock ändringen göras för den period som följer av 27 §. Detsamma gäller om beloppet redovisats enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar artiklarna 358a–369 eller artiklarna 369a–369k i direktiv 2006/112/EG.*

Om det finns särskilda skäl ska kravet på kreditnota enligt första stycket efterges av Skatteverket.

⁹ Senaste lydelse 2007:1376.

1 §¹⁰

En utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och inte har omsatt några varor eller tjänster i Sverige under den återbetalningsperiod som avses i 6 § och som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 1, 2, 3, 11 eller 12 § ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där den beskattningsbara personen är etablerad.

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

1. transporttjänster eller stöd-
tjänster till dessa som är
undantagna från skatteplikt enligt
3 kap. 21 § första stycket 4, 30 a §
tredje stycket, 30 e, 31, 31 a eller
32 § eller 9 c kap. 1 §, *eller*

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

1. transporttjänster eller stöd-
tjänster till dessa som är
undantagna från skatteplikt enligt
3 kap. 21 § första stycket 4, 30 a §
tredje 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 mer-
värdesskatten för tillhanda-
hållandena 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 utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land och som är eller ska vara registrerad enligt 7 kap. 1 § första stycket 3, 4, 5 eller 6 skatteförfarandelagen (2011:1244), ska dock ansöka om sådan återbetalning som avses i första stycket i enlighet med vad som föreskrivs i 34–36 §§.

¹⁰ Senaste lydelse 2013:368.

Återbetalning i fråga om elektroniska tjänster

Återbetalning i fråga om telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

30 §¹¹

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § ska ansöka om detta hos Skatteverket.

Vad som föreskrivs i 23–26, 28 och 29 §§, utom 25 § andra stycket 2, samt i 20 kap. 5 § gäller också för återbetalning enligt första stycket.

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § *första stycket* ska ansöka om detta hos Skatteverket. *För denne gäller också vad som föreskrivs i 23–26, 28 och 29 §§, utom 25 § andra stycket 2, samt i 20 kap. 5 §.*

Den som vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § *andra stycket* ska ansöka om detta hos Skatteverket. Ansökan ska göras genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där denne är etablerad. Dessutom gäller vad som föreskrivs i 2–21 §§ samt i 20 kap. 5 §.

31 a §

Den som är etablerad i Sverige och som vill få återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till sådana verksamheter i ett annat EU-land som omfattas av 4 b § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster eller motsvarande bestämmelser, ska rikta en ansökan om återbetalning till det landet. Sökanden ska ge in ansökan till Skatteverket genom den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål.

¹¹ Senaste lydelse 2009:1333.

En ansökan enligt 31 § ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

En ansökan enligt 31 § *eller 31 a §* ska ha kommit in till Skatteverket senast den 30 september kalenderåret efter återbetalningsperioden.

En ansökan ska anses ha givits in endast om sökanden har lämnat samtliga uppgifter som krävs enligt tillämpningen av artiklarna 8, 9 och 11 i rådets direktiv 2008/9/EG i det EU-land som ansökan riktas till.

Skatteverket ska utan dröjsmål skicka en elektronisk bekräftelse till sökanden om vilket datum ansökan kom in till verket.

20 kap.

2 §¹³

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk beskattningsbar person som avses i 19 kap. 1 § *eller ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket* gäller 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vid omprövning av ett beslut om återbetalning av ingående skatt till en sådan utländsk beskattningsbar person som avses i 19 kap. 1 § *eller 30 § andra stycket* gäller 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). *Bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen gäller även vid omprövning av ett beslut enligt 19 kap. 33 § första stycket.*

Vad som sägs i första stycket gäller inte omprövningsbeslut enligt 19 kap. 17 och 18 §§.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.

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

¹² Senaste lydelse 2011:283.

¹³ Senaste lydelse 2013:368.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

dels att rubriken närmast före 4 § ska utgå,

dels att nuvarande 15 och 16 §§ ska betecknas 16 a och 15 §§,

dels att nya 15 och 16 a §§ ska ha följande lydelse,

dels att 1, 2, 4–10, 12–14, 17–23 och 25 §§, rubriken till lagen samt rubrikerna närmast före 1, 4, 9 och 10 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas tolv nya paragrafer, 4 a–4 e, 9 a, 12 a, 16, 17 a, 22 a, 23 a och 26 §§, samt närmast före 4 a, 4 b, 4 d, 4 e, 5, 6, 7, 9 a, 10, 12, 14, 16 a, 17, 19, 20, 21, 22, 23 och 25 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

Lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Tillämpningsområde

Innehåll

Denna lag gäller redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster i de fall tjänsten tillhandahålls

– av en icke-etablerad beskattningsbar person,

– till en person som inte är en beskattningsbar person men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land.

1 §²

Denna lag innehåller bestämmelser om särskilda ordningar för beskattningsbara personer som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, om

1. den beskattningsbara personen är etablerad utanför EU och tjänsterna förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person i ett EU-land, eller

2. den beskattningsbara personen är etablerad i ett EU-land och tjänsterna förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person i ett annat EU-land.

Bestämmelser finns även i

¹ Jfr rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1, Celex 320006L0112), senast ändrat genom rådets direktiv 2013/43/EU (EUT L 201, 26.7.2013, s. 4, Celex 32013L0043).

² Senaste lydelse 2013:370.

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 mervärdesskatt³, senast ändrad genom rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013⁴.

2 §⁵

I denna lag avses med icke-etablerad beskattningsbar person: en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

elektroniska tjänster: sådana tjänster som är elektroniska tjänster enligt 5 kap. 18 § 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land: bestämmelser som gäller i ett annat EU-land och som har sin grund i bestämmelserna i rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg,

e-handelsdeklaration: en sådan skattedeklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag.

Termen och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i mervärdesskattelagen (1994:200).

Med deklaration förstås dock en sådan deklaration som är avsedd för redovisning av mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag

³ EUT L 77, 23.3.2011, s. 1 (Celex 32011R0282).

⁴ EUT L 284, 26.10.2013, s. 1 (Celex 32013R1042).

⁵ Senaste lydelse 2013:370.

eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land.

Med motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land avses bestämmelser som gäller i ett annat EU-land och som har sin grund i avdelning XII kapitel 6 (artiklarna 358–369k) i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁶, senast ändrat genom rådets direktiv 2013/43/EU⁷.

Identifiering

Skatteverket ska fatta beslut om att identifiera en icke-etablerad beskattningsbar person som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag (identifieringsbeslut) om

1. den beskattningsbara personen ansöker om det,

2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av elektroniska tjänster som ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land,

3. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är en beskattningsbar person men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

4. det inte redan har fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EU-land, och

5. den beskattningsbara personen inte är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land.

Identifieringsbeslut

4 §⁸

Skatteverket ska efter ansökan från en beskattningsbar person fatta beslut om att denne är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag (identifieringsbeslut).

⁶ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 320006L0112).

⁷ EUT L 201, 26.7.2013, s. 4 (Celex 32013L0043).

⁸ Senaste lydelse 2013:370.

Beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU (tredjelandsordningen)

4 a §

Identifieringsbeslut ska fattas om

1. den beskattningsbara personen inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land, och inte heller är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land av någon annan anledning,

2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster,

3. tillhandahållandena ska beskattas i Sverige eller i ett annat EU-land,

4. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person och denne är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land,

5. det inte redan har fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EU-land, och

6. det inte finns hinder enligt artikel 57g tredje stycket eller artikel 58b.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Beskattningsbara personer som är etablerade inom EU (unionsordningen)

4 b §

Identifieringsbeslut ska fattas om

1. den beskattningsbara personen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om den beskattningsbara personen inte har ett sådant säte inom EU, om

denne har ett fast etableringsställe här,

2. mervärdesskatten avser tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster,

3. tillhandahållandena ska beskattas i ett annat EU-land,

4. den beskattningsbara personen inte har ett fast etableringsställe i det EU-land där tillhandahållanden ska beskattas,

5. tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person och denne är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land,

6. det inte redan har fattats ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EU-land,

7. den beskattningsbara personen inte är bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 369a andra stycket i direktiv 2006/112/EG, och

8. det inte finns hinder enligt artikel 57g tredje stycket eller artikel 58b.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

4 c §

En beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet utanför EU och som har flera fasta etableringsställen i skilda EU-länder, varav minst ett i Sverige, och som valt att omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b § är bunden av beslutet under det kalenderår då beslutet fattades och under de två närmast följande kalenderåren.

Mervärdesskattegrupper

4 d §

Om Skatteverket har beslutat att beskattningsbara personer får bilda en mervärdesskattegrupp, ska identifieringsbeslut fattas för den huvudman som verket utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Elektronisk ansökan

4 e §

En ansökan enligt 4 § ska ges in till Skatteverket på elektronisk väg.

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen

5 §

Den som ett identifieringsbeslut gäller för ska inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) för de tjänster som beslutet avser.

Den som ett identifieringsbeslut enligt 4 a § gäller för ska inte redovisa och betala mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) för de tjänster som beslutet avser.

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt en särskild ordning i ett annat EU-land

6 §⁹

Om en beskattningsbar person som är skattskyldig i Sverige för tjänster som omfattas av 4 § har ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land, ska den beskattningsbara personen redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i det landet.

Om en beskattningsbar person är skattskyldig i Sverige för tjänster som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land, ska denne redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna i det landet.

⁹ Senaste lydelse 2013:370.

Identifieringsnummer

7 §

Skatteverket ska ge ett individuellt nummer (*identifieringsnummer*) till den som identifieringsbeslutet gäller för.

Om ett identifieringsbeslut fattas enligt 4 b § ska den beskattningsbara personens registreringsnummer till mervärdesskatt användas som identifieringsnummer.

8 §¹⁰

Om en beskattningsbar persons verksamhet upphör eller ändras på ett sådant sätt att villkoren för att redovisa och betala mervärdesskatt enligt denna lag inte längre är uppfyllda, ska den beskattningsbara personen underrätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om *identifiering* har ändrats.

Om en beskattningsbar persons verksamhet upphör eller ändras på ett sådant sätt att villkoren för att redovisa och betala mervärdesskatt enligt denna lag inte längre är uppfyllda, ska den beskattningsbara personen *på elektronisk väg* underrätta Skatteverket om ändringen. Detsamma gäller om något annat förhållande som har tagits upp i en ansökan om *identifieringsbeslut* har ändrats.

Återkallelse

Återkallelse enligt tredjelandsordningen

9 §¹¹

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut om *den beskattningsbara personen*

1. enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster *eller om det på annat sätt kan antas att denna verksamhet har upphört,*

2. inte längre uppfyller övriga krav i 4 §, eller

3. vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna i denna lag.

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut *enligt 4 a §* om

1. *den beskattningsbara personen* enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster,

2. *det på annat sätt kan antas att dennes beskattningsbara verksamhet har upphört,*

3. *den beskattningsbara personen* inte längre uppfyller övriga krav i 4 a §, eller

¹⁰ Senaste lydelse 2013:370.

¹¹ Senaste lydelse 2013:370.

4. den beskattningsbara personen vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna för den särskilda ordningen.

Återkallelse enligt unionsordningen

9 a §

Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut enligt 4 b § om

1. den beskattningsbara personen enligt egen anmälan inte längre tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster,

2. det på annat sätt kan antas att dennes beskattningsbara verksamhet inom ramen för denna särskilda ordning har upphört,

3. den beskattningsbara personen inte längre uppfyller övriga krav i 4 b §, eller

4. den beskattningsbara personen vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna för den särskilda ordningen.

Redovisning och betalning av mervärdesskatt

Deklaration och betalning av mervärdesskatt

Deklaration ska lämnas för varje kalenderkvartal

10 §¹²

En beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod lämna en *e-handelsdeklaration*.

En beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut ska för varje redovisningsperiod på elektronisk väg lämna en *deklaration*.

Deklaration ska lämnas även om den beskattningsbara personen inte har någon mervärdesskatt att redovisa för perioden.

¹² Senaste lydelse 2013:370.

Vad ska en deklaration innehålla?

12 §

En *e-handelsdeklaration* ska innehålla

1. identifieringsnumret,
2. följande uppgifter för *Sverige* eller varje annat *EU-land* där tillhandahållanden av elektroniska tjänster ska beskattas:

a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa tjänster under redovisningsperioden,

b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på tjänsterna, och

c) *tillämplig skattesats*, samt

3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas för redovisningsperioden.

En *deklaration* ska innehålla

1. identifieringsnumret,
2. följande uppgifter för varje *land* där tillhandahållanden av *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar* eller elektroniska tjänster ska beskattas:

a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för dessa tjänster under redovisningsperioden,

b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på tjänsterna, *fördelat på skattesatser*, och

c) *tillämpliga skattesatser*, samt

3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som ska betalas för redovisningsperioden.

Med varje land i första stycket 2 avses

för den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 a §: Sverige eller varje annat EU-land, och

för den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b §: varje annat EU-land.

12 a §

Om den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b § har ett fast etableringsställe eller flera fasta etableringsställen i ett annat EU-land eller i andra EU-länder från vilket eller vilka telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster tillhandahålls ska deklarationen också innehålla följande uppgifter för varje land där tillhandahållandena ska beskattas:

1. det sammanlagda värdet av ersättningarna för de tillhandahållanden som omfattas av den särskilda ordningen, uppdelat för

varje annat EU-land där den beskattningsbara personen har ett fast etableringsställe, och

2. det fasta etableringsställets registreringsnummer till mervärdesskatt eller motsvarande.

13 §

Belopp som redovisas i en *e-handelsdeklaration* ska anges i euro.

Belopp som redovisas i en *deklaration* ska anges i euro.

När ska en deklaration lämnas och betalning göras?

14 §

En *e-handelsdeklaration* ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

En *deklaration* ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

16 §

Mervärdesskatt som ska redovisas i en *e-handelsdeklaration* ska ha betalats till Skatteverket senast den dag då deklarationen ska ha kommit in.

Inbetalning ska göras genom insättning på Skatteverkets *särskilda* konto i *euro* för skattebetalningar som görs enligt denna lag. Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot.

15 §

Mervärdesskatt som ska redovisas i en *deklaration* ska ha betalats till Skatteverket senast den dag då deklarationen ska ha kommit in.

Inbetalning ska göras genom insättning i *euro* på Skatteverkets konto för skattebetalningar som görs enligt denna lag. *Vid inbetalningen ska det anges vilken deklaration som betalningen avser.* Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot.

16 §

Bestämmelsen i 2 § första stycket lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid gäller inte tidsfristerna för lämnande av deklaration till Skatteverket och betalning av mervärdesskatt som ska redovisas i en deklaration till verket.

Beslut om skatt

15 §

Om en *e-handelsdeklaration* har lämnats, anses ett beslut om *mervärdesskatten* ha fattats i enlighet med deklarationen. Detsamma gäller i fråga om en deklaration som har lämnats till en myndighet i ett annat EU-land i enlighet med bestämmelserna i det landet.

16 a §

Om *skatt enligt mervärdes-skattelagen (1994:200)* har redovisats i en lämnad deklaration, anses ett beslut om *skatten* ha fattats i enlighet med deklarationen. Detsamma gäller i fråga om en deklaration som har lämnats till en myndighet i ett annat EU-land i enlighet med bestämmelserna i det landet.

Omprövning av Skatteverkets beslut om identifiering eller återkallelse

17 §

Skatteverket ska ompröva ett beslut om identifiering eller återkallelse om den som beslutet gäller begär det, om beslutet överklagas eller om det finns andra skäl.

Den som vill begära omprövning får göra detta på elektronisk väg. Begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast *tre veckor* från den dag då beslutet meddelades.

En begäran om omprövning ska vara skriftlig. Begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast *två månader* från den dag då meddelades.

Om en fråga som avses i första stycket har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, får Skatteverket inte ompröva frågan. En fråga som har avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut som fått laga kraft får dock omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats senare.

17 a §

Ett identifieringsbeslut får inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

18 §

Om Skatteverket på eget initiativ omprövar ett beslut som avses i 17 § första stycket, ska omprövningsbeslut meddelas senast *tre veckor* från den dag då beslutet meddelades.

Om Skatteverket på eget initiativ omprövar ett beslut som avses i 17 § första stycket, ska omprövningsbeslut meddelas senast *två månader* från den dag då beslutet meddelades.

Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den som beslutet gäller får meddelas även efter denna tid.

19 §

Beslut om skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. 2–8, 19, 21, 22 och 27–29 §§, 30 § första stycket samt 31–34 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Beslut om skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. 2–8, 19, 21 och 22 och 27–29 §§, 30 § första stycket samt 31–35 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Hur en begäran om omprövning ska göras framgår även av artiklarna 61 och 61a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Överklagande av Skatteverkets
beslut om identifiering eller
återkallelse

20 §¹³

Beslut om identifiering eller återkallelse får överklagas till allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.

Överklagandet ska ha kommit in inom *tre veckor* från den dag då beslutet meddelades.

I fråga om överklagandet tillämpas bestämmelserna i 67 kap. 5 § första stycket 3, 19–22 och 28–37 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Överklagandet ska ha kommit in inom *två månader* från den dag då beslutet meddelades.

I fråga om överklagandet tillämpas bestämmelserna i 67 kap. 5 § första stycket 3, 19–22 och 28–37 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Överklagande av Skatteverkets
beslut om skatt

21 §¹⁴

Beslut om *mervärdesskatt* som redovisas enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land får överklagas

Beslut om *skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200)* som redovisas enligt denna lag eller enligt motsvarande bestäm-

¹³ Senaste lydelse 2013:117.

¹⁴ Senaste lydelse 2013:117.

till allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.

I fråga om överklagandet tillämpas bestämmelserna i 67 kap. 2 § andra stycket, 5 §, 6 § andra meningen, 12, 13, 19–25, 27–37 och 39 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

melser i ett annat EU-land får överklagas till allmän förvaltningsdomstol av den som beslutet gäller eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.

Förfarandet i övrigt i samband med Skatteverkets beslut om identifiering och återkallelse

22 §

Vid prövning av frågor om identifiering och återkallelse tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

Vid prövning av frågor om identifieringsbeslut och återkallelse tillämpas bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om

1. uppgifter som har lämnats för någon annans räkning i 4 kap.,
 2. begäran om omprövning som lämnas till domstol i 66 kap. 18 §, och
 3. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 §.
2. Skatteverkets utrednings-skyldighet och kommunikations-skyldighet i 40 kap. 1–3 §§,
 3. begäran om omprövning som lämnas till domstol i 66 kap. 18 §, och
 4. besluts verkställbarhet i 68 kap. 1 §.

22 a §

En fysisk person som den som omfattas av ett identifieringsbeslut har utsett får godkännas av Skatteverket som deklara-tions-ombud. Bestämmelserna i 6 kap. 5 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 6–8 §§, 66 kap. 20 § andra stycket, 67 kap. 27–29 §§ samt 68 kap. 1 och 3 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas.

Förfarandet i övrigt i samband med Skatteverkets beslut om skatt

23 §

I ärenden och mål om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land

I fråga om skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som redovisas enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land tillämpas även

tillämpas även bestämmelserna i bestämmelserna i skatteförfarande-
skatteförfarandelagen (2011:1244) lagen (2011:1244) om
om

1. uppgifter som har lämnats för någon annans räkning i 4 kap.,
2. föreläggande i 37 kap. 9 och 10 §§,
3. Skatteverkets kommunika- 3. Skatteverkets *utrednings-*
skyldighet i 40 kap. 2 och *skyldighet och kommunika-*
3 §§, *tionsskyldighet* i 40 kap. 1–3 §§,
4. revision i 41 kap.,
5. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap.,
6. bevissäkring i 45 kap.,
7. betalningssäkring i 46 kap.,
8. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap.,

9. förseningsavgift i 48 kap. 1 och 6 §§,

10. skattetillägg i 49 kap. 2, 4–7, 10–13, 15, 17 och 19 §§ samt 21 § andra stycket,

11. befrielse från särskilda avgifter i 51 kap.,

12. beslut om särskilda avgifter i 52 kap.,

13. skönsmässiga beslut om skatter i 57 kap. 1 §,

9. ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. 13, 16, 17, 21, 26 och 27 §§,

10. beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt i 60 kap.,

11. betalning av skatter och avgifter i 62 kap. 8 och 19 §§,

12. anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. 2, 4–10, 16 och 22 §§,

13. överskott som inte har kunnat betalas tillbaka i 64 kap. 10 § första stycket,

14. ansvar för skatter och avgifter i 59 kap. 13, 16, 17, 21, 26 och 27 §§,

15. beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt i 60 kap.,

16. betalning av skatter och avgifter i 62 kap. 8 och 19 §§,

17. anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. 2, 4–10, 16 och 22 §§,

18. överskott som inte har kunnat betalas tillbaka i 64 kap. 10 § första stycket,

19. kostnadsränta i 65 kap. 3, 4, 7, 8 och 13–15 §§,

20. förlängd tid för omprövning av skattetillägg i 66 kap. 9 §,

21. omprövning av beslut om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 66 kap. 17 och 25 §,

22. förseningsavgift i 66 kap. 23 §,

14. omprövning av flera redovisningsperioder i 66 kap. 35 §,

23. överklagande av beslut om ersättning för kostnader för

15. besluts verkställbarhet i 68 kap.,

16. verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring i 69 kap.,

17. indrivning i 70 kap., och

18. övriga bestämmelser om verkställighet i 71 kap.

ombud, biträde eller utredning i 67 kap. 18 §,

24. besluts verkställbarhet i 68 kap.,

25. verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring i 69 kap.,

26. indrivning i 70 kap., och

27. övriga bestämmelser om verkställighet i 71 kap.

Vad som i skatteförfarandelagen sägs om skattedeklaration eller deklaration tillämpas för en sådan deklaration som avses i 2 § andra stycket.

23 a §

Om skatt enligt mervärdes-skattelagen (1994:200) ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av en domstol, ska den beskattningsbara personen tillgodoföras ränta på det tillgodoräknade beloppet. Intäktsränta ska beräknas från och med beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då utbetalningen faktiskt görs.

Räntan ska beräknas efter den räntesats som anges i 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

Dokumentationsskyldighet

25 §¹⁵

Den som är uppgiftsskyldig enligt denna lag ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten och för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt denna lag eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land ska genom räkenskaper eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för de omsättningar som omfattas av beslutet. Räkenskaperna ska vara så detaljerade att Skatteverket kan avgöra om en lämnad deklaration

¹⁵ Senaste lydelse 2013:370.

är korrekt.

Om Skatteverket begär det, ska den beskattningsbara personen göra sådant underlag som avses i första stycket tillgängligt på elektronisk väg.

Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes.

26 §

Om ett identifieringsbeslut enligt 4 b § gäller en mervärdesskattegrupp ska det underlag som avses i 25 § första stycket finnas tillgängligt hos den huvudman som Skatteverket utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas på redovisningsperioder som börjar efter utgången av december 2014.

1.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

4 §

Lagen gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (2011:1245) om *redovisning, betalning och kontroll* av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Lagen gäller inte heller för mervärdesskatt som ska redovisas och betalas enligt lagen (2011:1245) om *särskilda ordningar* för mervärdesskatt för *telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar* och elektroniska tjänster.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas på redovisningsperioder som börjar efter utgången av december 2014.

2 Ärendet och dess beredning

I februari 2008 antog Europeiska unionens råd (rådet) det så kallade momspaketet. Paketet, som består av två direktiv och en förordning, medför genom de båda direktiven ett antal ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet eller direktivet)¹. Stora delar av det ena av momspaketets två direktiv, rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (direktiv 2008/8/EG)² och det andra direktivet i momspaketet, rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat³, har redan genomförts i svensk rätt (prop. 2009/10:15). Denna promemoria avser det svenska genomförandet av återstående delar av direktiv 2008/8/EG.

Den förordning som ingår i momspaketet, rådets förordning (EG) nr 143/2008⁴, avser det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna i fråga om mervärdesskatt och innebär ändringar i förordningen (EG) nr 1798/2003⁵. Sistnämnda förordning är numera ersatt med rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete)⁶. Förordningen gäller direkt i Sverige och ska följaktligen inte genomföras i svensk rätt.

Genom direktiv 2008/8/EG ändras i olika steg, med början från och med den 1 januari 2010, mervärdesskattedirektivet angående platsen för tillhandahållande av tjänster (i svensk terminologi vanligen ”omsättningsland” eller ”beskattningsland”). Direktivet innehåller regler som träder i kraft vid fyra olika tillfällen (med bortseende från den ikraftträdandetidpunkt som föreskrivs i artikel 1 i sistnämnda direktiv). I prop. 2009/10:15 behandlas de ändringar avseende beskattningsland som trädde i kraft den 1 januari 2010, den 1 januari 2011 och den 1 januari 2013. Denna promemoria behandlar de ändringar avseende gränsöverskridande försäljning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som träder i kraft den 1 januari 2015.

¹ EUT L 347, 11.12.2006, s. 1 (Celex 32006L0112). Direktivet är senast ändrat genom rådets direktiv 2013/43/EU (EUT L 201, 26.7.2013, s. 4, Celex 32013L0043).

² EUT L 44, 20.2.2008, s. 11 (Celex 32008L0008).

³ EUT L 44, 20.2.2008, s. 23 (Celex 32008L0009).

⁴ Rådets förordning (EG) 143/2008 av den 12 februari 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1798/2003 i fråga om införande av arrangemang för administrativt samarbete och informationsutbyte vad gäller bestämmelserna i fråga om platsen för tillhandahållande av tjänster, de särskilda ordningarna och förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt (EUT L 44, 20.2.2008, s. 1, Celex 32008R0143).

⁵ Rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt och om upphävande av förordning (EEG) nr 218/92 (EUT L 264, 15.10.2003, s. 1, Celex 32003R1798).

⁶ EUT L 268, 12.10.2010, s. 1 (Celex 32010R0904).

Bestämmelserna om platsen för tillhandahållande avgör i vilket land en viss omsättning ska beskattas vid gränsöverskridande transaktioner. Allt fler tjänster tillhandahålls på distans och reglerna i mervärdesskattedirektivet har inte varit anpassade till denna utveckling. Bestämmelserna i direktiv 2008/8/EG syftar till att modernisera och förenkla det gemensamma mervärdesskattesystemet. Syftet är också att i större utsträckning uppnå beskattning i konsumtionslandet för att upprätthålla den grundläggande principen att skatten ska tillfålla konsumtionslandet.

Direktiv 2008/8/EG baseras på två separata förslag från Europeiska kommissionen (kommissionen). Det första förslaget, KOM(2003) 822 slutlig, omfattar nya regler för platsen för beskattning vid omsättning mellan beskattningsbara personer (så kallad Business to Business, B2B). Det andra förslaget, KOM(2005) 334 slutlig, avser omsättning mellan en beskattningsbar person och någon som inte är en beskattningsbar person (så kallad Business to Consumer, B2C). Båda förslagen har remissbehandlats. Remissammanställningar finns tillgängliga i Finansdepartementet (dnr EUFi2004/2 och EUFi2005/3894).

I mars 2011 antog rådet nya tillämpningsföreskrifter till mervärdesskattedirektivet. Dessa finns 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 (tillämpningsförordningen)⁷. I oktober 2012 och oktober 2013 antogs ändringar i tillämpningsförordningen⁸ för att anpassa den till de regler i direktiv 2008/8/EG som träder i kraft den 1 januari 2015. Tillämpningsförordningen är direkt gällande i medlemsstaterna och ska således inte genomföras i svensk rätt.

Till grund för tillämpningsförordningen och ändringarna i den ligger kommissionens förslag KOM(2009) 672 slutlig, KOM(2012) 2 slutlig och KOM(2012) 763 slutlig. De tre förslagen har remissbehandlats. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2010/497, Fi2012/308 och Fi2012/4855).

3 Bakgrund

Inledning

Reglerna för mervärdesskatt är harmoniserade inom EU. Det EU-rättsliga regelverket finns huvudsakligen i mervärdesskattedirektivet. Reglerna i direktivet måste genomföras i den nationella rätten. I Sverige har det skett genom främst mervärdesskattelagen (1994:200). Bestämmelser som

⁷ EUT L 77, 23.3.2011, s. 1 (Celex 32011R0282).

⁸ Rådets förordning (EU) nr 967/2012 av den 9 oktober 2012 om ändring av rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller de särskilda ordningarna för icke-etablerade beskattningsbara personer som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer (EUT L 290, 20.10.2012, s. 1, Celex 32012R0967), och rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 284, 26.10.2013, s. 1, Celex 32013R1042).

genomför direktivet finns även i skatteförfarandelagen (2011:1244) och lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Inom EU finns också gemensamma förordningar som rör mervärdesskatt. Dessa är direkt tillämpliga och ska inte genomföras i svensk rätt.

Det pågår ett ständigt förändringsarbete på mervärdesskatteområdet inom EU. Förändringarna har olika mål. Exempelvis eftersträvas att regelverket ska bli enklare att tillämpa för företag och myndigheter, vilket i sin tur reducerar den administrativa bördan. Ett annat mål är att modernisera mervärdesskattesystemet utifrån förändringar i bl.a. handel och teknik. Ett ytterligare mål är att säkra medlemsstaternas skatteintäkter. Kommissionens förslag syftar till att uppnå dessa och andra mål.

Kommissionens förslag avseende omsättningsland för tjänster och företagens administration vid gränsöverskridande handel

Det direktiv som är aktuellt i detta lagstiftningsärende grundas på flera olika förslag från kommissionen. Kommissionen lämnade två förslag om ändringar i det dåvarande s.k. sjätte direktivet⁹ (numera ersatt av mervärdesskattedirektivet). Det första förslaget lämnades 2003 och handlar om beskattningsland vid gränsöverskridande omsättning av tjänster mellan beskattningsbara personer, KOM (2003) 822 slutlig. Det andra förslaget, som lämnades 2005, avser beskattningsland vid gränsöverskridande omsättning av tjänster från beskattningsbara personer till icke beskattningsbara personer (främst privatpersoner), KOM(2005) 334 slutlig. Vid förhandlingarna i rådet sammanfördes KOM(2003) 822 slutlig och KOM(2005) 334 slutlig till ett förslag.

Förslaget syftar dels till att förenkla för företagen, dels till att tjänster i högre grad ska beskattas där de konsumeras. Huvudprincipen i förslaget är därför att beskattning ska ske där köparen är etablerad, om köparen är en beskattningsbar person. I dessa fall gäller också så kallad omvänd skattskyldighet, dvs. att köparen själv ska ta upp sitt förvärv till beskattning. Därmed behöver säljaren inte vara registrerad till mervärdesskatt i köparens medlemsstat. Om köparen i stället är en privatperson ska säljaren beskatta försäljningen där säljaren är etablerad. Ett antal tjänster ska dock även i detta fall beskattas i köparens land. Säljaren måste då registreras till mervärdesskatt i den medlemsstaten. För en säljare med köpare i många länder är detta administrativt betungande.

För att förenkla företagens administration vid gränsöverskridande omsättningar där säljaren måste registrera sig i köparens medlemsstat lämnade kommissionen 2004 ett förslag, KOM(2004) 728 slutlig. Förslaget innebär bl.a. att registreringen till mervärdesskatt och redovisningen av skatten ska ske hos motsvarigheten till skattemyndigheten i den egna etableringsmedlemsstaten. Företagen ska alltså ha en enda kontaktpunkt ("one stop shop") i sin egen medlemsstat. Myndigheten i den egna medlemsstaten överför uppgifterna till skattemyndighetens motsvarighet i den andra medlemsstaten. I denna del bygger förslaget på

⁹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s.1, Celex 31977L0388).

ordningen med en enda kontaktpunkt som redan införts för företag i tredje land som tillhandahåller privatpersoner inom EU elektroniska tjänster (se nedan).

E-handelsdirektivet och förenklad ordning för företag i tredje land

I maj 2002 beslutade rådet om ändrade regler för mervärdesbeskattningen vid handel med elektroniska tjänster mellan länder utanför EU och länder inom EU (rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och tv-sändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg; e-handelsdirektivet)¹⁰. E-handelsdirektivet var ett resultat av en strävan att anpassa det dåvarande sjätte direktivet till den framväxande handeln med elektroniska tjänster. Reglerna finns numera i mervärdesskattedirektivet. Samtidigt ändrades även den då gällande rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt)¹¹. Förordningen ersattes senare av förordning (EG) nr 1798/2003, som i sin tur numera ersatts av förordningen (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri.

E-handelsdirektivet innebär att det infördes regler om att elektroniska tjänster som tillhandahålls från ett land utanför EU till en medlemsstat ska beskattas inom EU. Omvänt gäller att en omsättning från en medlemsstat till en kund utanför EU inte ska beskattas inom EU. E-handelsdirektivet innehöll också regler om en förenklad ordning för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster i de fall tjänsterna tillhandahålls från ett land utanför EU till en icke beskattningsbar person i ett EU-land. Den beskattningsbara personen i tredje land kan välja att redovisa mervärdesskatten för all försäljning till konsumenter inom EU i ett valfritt EU-land. Det valda landet vidarebefordrar deklarationsuppgifter och betalning av skatten till det EU-land där tjänsterna har konsumerats (beskattningslandet). E-handelsdirektivet redovisas närmare i prop. 2002/03:77.

Som ett led i en överenskommelse i rådet om det ursprungliga e-handelsdirektivet tidsbegränsades det till att gälla mellan den 1 juli 2003 till den 30 juni 2006. Därefter har den temporära e-handelsordningen förlängts i olika omgångar.

Rådets behandling av förslagen om omsättningsland för tjänster m.m.

Förhandlingarna om förslagen om beskattningsland från kommissionen pågick i flera år i rådsarbetsgruppen för indirekta skatter. Vissa frågor kunde medlemsstaterna komma överens om, medan andra visade sig svårare att hantera.

Reglerna om beskattningsland för tjänster var många medlemsstater angelägna om att få igenom. Vissa stater hade problem med att företag köper tjänster (t.ex. långtidsuthyrning av bilar) i andra länder och därmed undgår den egna medlemsstatens avdragsförbud. Andra medlemsstater

¹⁰ EGT L 128, 15.5.2002, s. 41 (Celex 32002L0038).

¹¹ EGT L 24, 1.2.1992, s. 1 (Celex 31992R0218).

hade problem med att telekommunikationsföretag etablerar sig i länder med låg mervärdesskattesats och säljer teletjänster därifrån till privatpersoner i andra medlemsstater. Bolagen kunde därmed konkurrera med en lägre skattesats än vad de inhemska teleoperatörerna kan tillämpa. Det uppmärksammades att företagen behöver en kontaktpunkt för att inte orsakas alltför stor administrativ börda vid tillämpningen av de nya reglerna om beskattningsland för tjänster vid försäljning till privatpersoner. Kommissionens förslag om en kontaktpunkt för företag inom EU fördes därför in i beskattningslandsförslaget för att tillämpas vid sådana försäljningar. Många medlemsstater var även intresserade av de föreslagna reglerna för återbetalning till utländska beskattningsbara personer. I slutskedet av förhandlingarna kopplades de förslag som var möjliga att komma överens om ihop till det så kallade momspaketet.

Den slutliga överenskommelsen om momspaketet ingicks av medlemsstaternas finansministrar den 4 december 2007 och det formella beslutet fattades i rådet den 12 februari 2008. Huvuddelen av förslagen om beskattningsland för tjänster trädde i kraft den 1 januari 2010. Även reglerna om återbetalning av ingående mervärdesskatt till utländska beskattningsbara personer trädde i kraft vid den tidpunkten. Vissa medlemsstater angav sig emellertid behöva mer tid för genomförandet av ett antal olika regler. Det beslutades därför bl.a. att reglerna om uthyrning av transportmedel skulle träda i kraft tre år senare. Dessutom beslutades att reglerna om beskattningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster vid försäljning till icke beskattningsbara personer skulle träda i kraft först den 1 januari 2015. Detsamma gäller reglerna om en enda kontaktpunkt för redovisning och betalning av mervärdesskatt vid sådana försäljningar. Som ett led i överenskommelsen beslutades att när det gäller den nya särskilda ordningen om en enda kontaktpunkt för företag inom EU får den medlemsstat som är kontaktpunkt behålla en viss andel av den redovisade skatten under en övergångsperiod. Den befintliga temporära förenklade ordningen om en enda kontaktpunkt för företag i tredje land som tillhandahåller privatpersoner inom EU elektroniska tjänster utvidgades och gjordes permanent.

Bestämmelserna i direktivet förtydligas och kompletteras genom föreskrifter 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 (tillämpningsföreskriften). Syftet med föreskrifterna är att säkerställa att medlemsstaterna tolkar och tillämpar mervärdesskattedirektivet lika. Förhandlingarna i rådsarbetsgruppen pågick under 2010 och den 18 januari 2011 slöts en slutlig överenskommelse i rådet. Det formella beslutet i rådet fattades den 15 mars 2011. Under det första halvåret 2012 fördes förhandlingar i rådsarbetsgruppen rörande kommissionens förslag om ändringar i tillämpningsföreskriften i anledning av de nya särskilda ordningarna om en enda kontaktpunkt. Dessa ändringar antogs av rådet den 9 oktober 2012. Ytterligare ändringar i tillämpningsföreskriften diskuterades under första halvåret 2013. Dessa ändringar innehåller bl.a. presumtioner för att förenkla företagens fastställande av beskattningsland vid tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Slutlig överenskommelse om dessa

ändringar fattades i rådet den 21 juni 2013 och formellt beslut den 7 oktober 2013.

Sistnämnda ändringar i tillämpningsförfordningen innehåller även bestämmelser som avser tjänster med anknytning till fast egendom. Som ett resultat av förhandlingarna i rådsarbetsgruppen beslutades att för dessa bestämmelser skjuta fram ikraftträdandet två år i förhållande till förslaget från kommissionen och de träder därför inte i kraft förrän den 1 januari 2017. I den mån lagstiftningsåtgärder är nödvändiga till följd av dessa bestämmelser lämnas förslag vid senare tillfälle.

4 Gällande rätt

4.1 EU-rätt

4.1.1 Mervärdesskattedirektivet

Platsen för tillhandahållande av tjänster

Mervärdesskatt ska tas ut när tjänster tillhandahålls mot ersättning inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap (artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet). Reglerna om var en viss typ av tjänst ska anses ha tillhandahållits (dvs. platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, i svensk terminologi i regel benämnt beskattningsland eller omsättningsland) finns i avdelning V, kapitel 3 i mervärdesskattedirektivet (artiklarna 43–59b). Om och var beskattning av ett tillhandahållande av en tjänst ska ske avgörs dels av vilken typ av tjänst det gäller, dels av om köparen är en beskattningsbar person.

Genom de delar av direktiv 2008/8/EG som redan trätt i kraft har två huvudregler införts för fastställande av beskattningsland. Vid tillhandahållanden av tjänster mellan beskattningsbara personer ska tjänsterna anses tillhandahållna i det land köparen är etablerad (artikel 44). Vid tillhandahållanden mellan en beskattningsbar person och någon som inte är en beskattningsbar person ska tjänsten anses tillhandahållen i det land där den beskattningsbara personen, alltså säljaren, är etablerad (artikel 45). Telekomunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster omfattas av huvudreglerna när det är fråga om transaktioner inom EU. I de fall dessa tjänster tillhandahålls en beskattningsbar person sker alltså beskattning i det land där köparen är etablerad. Om tjänsterna tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person, företrädesvis en privatperson, sker däremot beskattning i det land där säljaren är etablerad, om säljaren är etablerad inom EU. För telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer gäller dock vissa undantag från huvudreglerna när det rör sig om transaktioner med tredje land.

Enligt artikel 58 ska elektroniska tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas inom EU av en beskattningsbar person utanför EU anses tillhandahållna i

det land där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Bakgrunden till den regeln är att medlemsstaterna vill åstadkomma beskattning i det land där tjänsten konsumeras, vilket har presumerats vara där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, jfr prop. 2002/03:77 s. 37 ff.

I artikel 59 räknas upp ett antal tjänster som ska anses tillhandahållna i det land där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas om denne är en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU. Det gäller bl.a. telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. I det fallet ska alltså ingen mervärdesskatt redovisas och betalas i EU.

För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen får medlemsstaterna bestämma att vissa tjänster ska anses tillhandahållna där den faktiska användningen och nyttjandet av tjänsten äger rum (artikel 59a). Bestämmelsen gäller endast handel med tredje land. Det är frivilligt för medlemsstaterna att tillämpa regeln. Om de tillämpar regeln innebär det att tjänster som enligt huvudreglerna eller vissa undantag ska beskattas inom EU undantas från beskattning inom EU eller att tjänster som inte ska beskattas inom EU ändå kommer att beskattas inom EU.

När det gäller telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar från en beskattningsbar person i ett land utanför EU till någon som inte är en beskattningsbar person inom EU har valfriheten för medlemsstaterna begränsats. Dessa tjänster ska beskattas där de faktiskt används och nyttjas (artikel 59b). Bakgrunden till denna regel är att det för ett antal år sedan förekom skatteflykt från EU till tredje land inom telekommunikationsområdet. Detta ledde även till konkurrensnedvridning i branschen (se vidare prop. 1996/97:81 s. 13 ff.).

Valfriheten har också begränsats i fråga om elektroniska tjänster. För dessa tjänster får inte medlemsstaterna bestämma att beskattningen ska ske där den faktiska användningen och nyttjandet av tjänsten äger rum.

Särskild ordning för företag i tredje land

Beskattningsbara personer som är etablerade i ett land utanför EU och som tillhandahåller icke beskattningsbara personer inom EU elektroniska tjänster har möjlighet att använda en förenklad, särskild ordning för redovisning och betalning av mervärdesskatt. Regler om den särskilda ordningen finns i de nuvarande artiklarna 357–369 i mervärdesskatte-direktivet.

En närmare beskrivning av dessa regler kommer att lämnas i samband med redogörelsen för förslaget om nya särskilda ordningar i avsnitt 6. Redan nu kan dock något i korthet nämnas om vad som gäller för den gällande särskilda ordningen.

Enligt artikel 359 ska medlemsstaterna tillåta beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU och som omsätter elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas inom EU att använda den särskilda ordningen. En beskattningsbar person som vill använda ordningen, ska lämna vissa uppgifter till den medlemsstat som denne vill ha som kontaktpunkt ("identifieringsmedlemsstat", härfter endast "identifieringsstat";

artiklarna 360 och 361). Identifieringsstaten ska tilldela den beskattningsbara personen ett individuellt nummer (artikel 362). Av artikel 363 framgår att om den beskattningsbara personen t.ex. meddelar att denne inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster eller om denne ständigt bryter mot reglerna för den särskilda ordningen ska identifieringsstaten besluta att denne inte längre får använda den särskilda ordningen.

Deklarationer inom den särskilda ordningen ska lämnas på elektronisk väg till identifieringsstaten senast inom 20 dagar efter utgången av redovisningsperioden (artikel 364). Betalning av mervärdesskatten ska ske inom samma tidsperiod (artikel 367).

Den som använder den särskilda ordningen får inte dra av ingående skatt. En sådan beskattningsbar person har i stället rätt till återbetalning av mervärdesskatten enligt det förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskattningsbara personer (artikel 368).

Den beskattningsbara personen är skyldig att föra räkenskaper och bevara dessa i tio år efter det år då transaktionerna genomfördes (artikel 369). Av nyssnämnda artikel framgår även att både identifieringsstaten och den stat där omsättningen av de elektroniska tjänsterna äger rum ("konsumtionsmedlemsstaten", herefter endast "konsumtionsstat") får begära att räkenskaperna görs tillgängliga på elektronisk väg.

Bestämmelserna i direktivet kompletteras med tillämpningsföreskrifter. Dessa finns i kapitel XI, avsnitt 2 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 (tillämpningsförordningen; artiklarna 58–63). Enligt artikel 58 får en identifieringsstat när som helst under ett kvartal besluta att en beskattningsbar person inte får använda den särskilda ordningen om förutsättningar enligt artikel 363 i direktivet föreligger. Ändring av uppgifter i en deklaration får endast göras genom ändringar i den deklarationen och inte i deklarationer för senare perioder (artikel 60). Avrundning av belopp får inte göras (artikel 61).

4.1.2 Rådets förordning om administrativt samarbete

I rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete) finns regler om bl.a. informationsutbyte mellan medlemsstaterna i fråga om mervärdesskatt. Reglerna syftar till att säkerställa en korrekt beskattning och förhindra skatteflykt och skatteundandragande.

Förordningen innehåller regler som möjliggör för de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna att samarbeta och utbyta all information som behövs för att korrekt fastställa mervärdesskatten. Exempelvis kan nämnas att varje medlemsstat ska utse ett centralt kontaktkontor som ska ha huvudansvaret för kontakterna med övriga medlemsstater i dessa frågor (artikel 4). Begärd information ska lämnas så snart som möjligt och senast tre månader efter det datum när begäran mottogs (artikel 8). Om myndigheten redan har tillgång till den berörda informationen gäller dock enligt den sistnämnda artikeln att uppgifterna ska lämnas senast en månad från mottagandet. I vissa fall, t.ex. om det finns risk för

skattebortfall i en annan medlemsstat, ska information lämnas utan föregående begäran (automatiskt informationsutbyte; artiklarna 13–15). Det anges även att varje medlemsstat ska upprätta ett elektroniskt system för att lagra viss typ av information (VAT Information Exchange System [VIES], artikel 17). Informationen ska lagras i minst fem år efter utgången av det kalenderår under vilket tillgång till informationen ska ges (artikel 18). Informationsutbyte enligt förordningen sker normalt på elektronisk väg.

I förordningen finns även bestämmelser om överföring av deklarationer och betalningar mellan medlemsstaterna avseende den särskilda ordningen för företag i tredje land som tillhandahåller privatpersoner i EU elektroniska tjänster (artiklarna 38–42).

4.2 Svensk rätt

4.2.1 Omsättningslandsregler

Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, se 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Mervärdesskattedirektivets regler om var en tjänst ska anses tillhandahållen och därmed i vilket land den ska beskattas har införts i svensk rätt genom 5 kap. 1 och 4–19 §§ ML.

I regleringen i mervärdesskattelagen anges om en tjänst är omsatt inom landet eller utomlands. Om tjänsten är omsatt utomlands tas det inte ut någon mervärdesskatt i Sverige.

Genomförandet i svensk rätt av de bestämmelser i direktiv 2008/8/EG som redan trätt i kraft innebär att det numera finns två huvudregler. Från huvudreglerna finns det en rad undantag som avser särskilda typer av tjänster.

Den ena huvudregeln finns i 5 kap. 5 § ML och innebär att en tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person anses omsatt inom landet om köparen är etablerad i Sverige och tjänsten inte tillhandahålls ett fast etableringsställe i ett annat land. Denna regel återspeglar destinationsprincipen, vilken innebär att beskattning ska ske i konsumtionslandet.

Den andra huvudregeln finns i 5 kap. 6 § ML och behandlar omsättning av en tjänst till någon som inte är en beskattningsbar person. Av den nämnda bestämmelsen följer att en sådan tjänst anses omsatt inom landet om säljaren är etablerad i Sverige. Denna regel återspeglar ursprungsprincipen, enligt vilken beskattning ska ske där säljaren finns.

För en närmare redovisning av huvudreglerna och de övriga regler som trädde i kraft den 1 januari 2010–den 1 januari 2013 hänvisas till prop. 2009/10:15.

Omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till en beskattningsbar person omfattas av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Försäljningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till en beskattningsbar person ska alltså beskattas i Sverige om köparen är etablerad här. Detta gäller oavsett var säljaren är etablerad. Beskattning

sker således i Sverige av tillhandahållanden av både säljare som är etablerade inom EU och säljare som är etablerade utanför EU.

När det gäller omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person gäller huvudregeln i 5 kap. 6 § ML, om det är fråga om handel inom EU. Om en telekommunikationstjänst eller radio- och tv-sändning förvärvas i ett land utanför EU av någon som inte är en beskattningsbar person i det landet är tjänsten omsatt utomlands, även om tjänsten tillhandahålls från Sverige (5 kap. 17 § första stycket ML). Detsamma gäller för elektroniska tjänster som förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU (5 kap. 17 § andra stycket ML). I dessa fall ska mervärdesskatt således inte redovisas eller betalas i Sverige.

Omvänt gäller, enligt 5 kap. 16 § ML, att telekommunikationstjänster samt radio- och tv-sändningar som tillhandahålls från ett land utanför EU och som förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person anses omsatta inom landet, om tjänsterna förvärvas här och förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Tjänsterna anses även omsatta inom landet i det fall förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land eller i ett land utanför EU men tjänsterna tillgodogörs i Sverige genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här. Av 5 kap. 16 § ML framgår vidare att elektroniska tjänster som tillhandahålls från ett land utanför EU och som förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person anses omsatta inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

4.2.2 Den särskilda ordningen för företag i tredje land

Bestämmelserna om den förenklade, särskilda ordningen för beskattningsbara personer utanför EU som tillhandahåller icke beskattningsbara personer inom EU elektroniska tjänster genomfördes i svensk rätt i främst 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483). I samband med upphävandet av skattebetalningslagen och införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244) togs bestämmelserna in i en ny lag, lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Lagen trädde i kraft den 1 januari 2012.

En beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller i ett annat EU-land får redovisa och betala mervärdesskatt till Sverige enligt reglerna för den särskilda ordningen, om den beskattningsbara personen omsätter elektroniska tjänster till personer som inte är beskattningsbara personer men som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land (2 och 4 §§ lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster). För att ett så kallat identifieringsbeslut ska meddelas får den beskattningsbara personen dessutom inte vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land (4 §). Skatteverket ger ett individuellt nummer (identifieringsnummer) till den som identifieringsbeslutet gäller för (7 §). Om den t.ex. anmäler att denne inte längre tillhandahåller elektroniska

tjänster eller vid upprepade tillfällen har brutit mot bestämmelserna i lagen, ska Skatteverket återkalla identifieringsbeslutet (9 §). Deklaration inom den särskilda ordningen ska lämnas på elektronisk väg senast inom 20 dagar efter utgången av redovisningsperioden (14 §). Betalning av mervärdesskatten ska ske inom samma tidsperiod (16 §).

Den som använder den särskilda ordningen får inte dra av ingående skatt. En sådan beskattningsbar person har i stället rätt till återbetalning av mervärdesskatten enligt det förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskattningsbara personer (se 10 kap. 4 a § ML).

Om Skatteverket begär det ska den beskattningsbara personen göra räkenskaper och annat underlag tillgängligt på elektronisk väg (25 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster). Underlaget ska bevaras i tio år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser utfördes (se sistnämnd paragraf).

5 Nya regler om omsättningsland

5.1 Beskattning i förvärvarens land

Promemorians förslag: Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person ska anses omsätta inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Bestämmelserna om så kallade övriga tjänster i 5 kap. 16–18 §§ mervärdesskattelagen omredigeras och ändras språkligt.

Promemorians bedömning: Möjligheten att enligt artikel 59a i direktivet beskatta en omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster där tjänsten faktiskt används och nyttjas sker bör inte tillämpas.

Skälen för promemorians förslag: Genom direktiv 2008/8/EG införs nya beskattningslandsregler för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person. Direktiv 2008/8/EG ändrar artikel 58 i mervärdesskattedirektivet från och med 2015 på så sätt att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar samt elektroniska tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person ska beskattas där förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, oavsett om säljaren är etablerad i tredje land eller inom EU.

Förändringen innebär att det i större utsträckning uppnås en beskattning där tjänsten konsumeras. Eftersom det i praktiken är svårt att avgöra var den faktiska konsumtionen sker, har det presumerats att konsumtionsstaten är den stat där förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas (jfr prop. 2002/03:77 s. 37).

I dag beskattas telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls någon som inte är en

beskattningsbar person i säljarens land, om transaktionen äger rum inom EU. Detta sker med stöd av huvudregeln för omsättning av tjänster till icke beskattningsbara personer i artikel 45. För omsättning mellan beskattningsbara personer inom EU gäller huvudregeln i artikel 44, vilket innebär beskattning i förvärvarens land. Sistnämnda huvudregel gäller även vid omsättning till beskattningsbara personer i tredje land, men i det fallet får en medlemsstat beskatta tjänsten där den faktiskt används och nyttjas om detta sker inom medlemsstaten (artikel 59a första stycket b).

För elektroniska tjänster som omsätts av en beskattningsbar person i tredje land till en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat gäller enligt den nuvarande lydelsen av artikel 58 att beskattning ska ske i det land där förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Denna regel är tvingande för medlemsstaterna. Följdriktigt innebär dagens regler också att elektroniska tjänster som omsätts av en beskattningsbar person inom EU till icke beskattningsbara personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas utanför EU ska anses tillhandahållna i förvärvarens land, dvs. utanför EU (artikel 59 första stycket k, jfr artikel 59a andra stycket).

Även telekommunikationstjänster samt radio- och tv-sändningar som omsätts av en beskattningsbar person inom EU till icke beskattningsbara personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas utanför EU ska anses tillhandahållna i förvärvarens land (artikel 59 första stycket i och j). För omsättningar av dessa tjänster till tredje land gäller dock att en medlemsstat får bestämma att de ska anses tillhandahållna inom medlemsstaten om den faktiska användningen och nyttjandet av tjänsten äger rum inom medlemsstaten (artikel 59a första stycket b).

När det gäller omsättningar av telekommunikationstjänster samt radio- och tv-sändningar från en beskattningsbar person utanför EU till en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat ska dessa anses omsatta inom en medlemsstat om det faktiska användningen och nyttjandet av tjänsterna äger rum där (artikel 59b). Medlemsstaterna har alltså enligt gällande regler inte någon valfrihet i dessa fall. Om den faktiska användningen och nyttjandet av en telekommunikationstjänst, en radiosändning eller en tv-sändning sker i en medlemsstat ska den också beskattas där.

Från och med den 1 januari 2015 utgår leden i, j och k i artikel 59 första stycket. Omsättningar av dessa tjänster från företag inom EU till privatpersoner i tredje land kommer i stället att omfattas av den ändrade lydelsen av artikel 58. Från och med 2015 kommer även skyldigheten för medlemsstaterna att enligt artikel 59b beskatta telekommunikations-tjänster och radio- och tv-sändningar där de faktiskt används och nyttjas att slopas. Vidare kommer artikel 59a andra stycket att slopas och därmed den däri angivna inskränkningen av medlemsstaternas möjlighet att beskatta elektroniska tjänster där de faktiskt används och nyttjas.

Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster kommer att omfattas av den nya lydelsen av artikel 59a. Enligt nya artikel 59a a får en medlemsstat – liksom tidigare – anse att platsen för tillhandahållande av tjänster är belägen utanför EU, när den är belägen inom en medlemsstat, om den faktiska användningen och nyttjandet av tjänsterna äger rum utanför EU. I artikel 59a b regleras –

likaledes som i dag – det motsatta förhållandet, dvs. att en medlemsstat får anse att ett tillhandahållande har skett inom medlemsstatens territorium och därmed beskatta det, om den faktiska användningen och nyttjandet äger rum inom medlemsstaten, trots att tillhandahållandet enligt övriga regler ska anses ha ägt rum utanför EU. Av artikel 59a framgår vidare att förflyttning av platsen för tillhandahållandet får göras för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen. Med undantag för att valfriheten i artikel 59a utvidgas till att även omfatta telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster sker det således inte någon förändring av denna bestämmelse.

I mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, motsvaras regleringen avseende elektroniska tjänster vid omsättningar mellan EU och tredje land – i fråga om någon som inte är en beskattningsbar person – av gällande 5 kap. 16 § 1 och 17 § andra stycket. Av 5 kap. 16 § 1 ML framgår att försäljningar av elektroniska tjänster från ett företag utanför EU till någon som inte är en beskattningsbar person ska beskattas i Sverige, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (dagens artikel 58 och jfr nuvarande artikel 59a första stycket, vari någon hänvisning till artikel 58 inte lämnas). Av 5 kap. 17 § andra stycket ML följer att det motsatta fallet, dvs. försäljningar från ett företag i Sverige till en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU, inte ska beskattas i Sverige (gällande artikel 59 första stycket k och jfr artikel 59a andra stycket). När det gäller elektroniska tjänster saknar det således betydelse var den faktiska användningen och nyttjandet sker.

Mervärdesskattedirektivets nuvarande reglering om faktisk användning och nyttjande i fråga om telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar vid omsättningar mellan EU och tredje land (avseende icke beskattningsbara personer) motsvaras av gällande 5 kap. 16 § 1 och 2 samt 17 § första stycket ML (nuvarande artikel 59 första stycket i och j samt artiklarna 59a och 59b; se bl.a. prop. 2002/03:77 s. 60).

Vid förvärv av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som görs av en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige gäller huvudregeln i 5 kap. 5 § ML, oavsett var säljaren är etablerad. Tillhandahållandet beskattas därmed i Sverige och skatten betalas av förvärvaren genom omvänd skattskyldighet (1 kap. 2 § första stycket 2 ML). I fråga om omsättningar av elektroniska tjänster från beskattningsbara personer i tredje land till icke beskattningsbara personer i Sverige ska skatten betalas av säljaren (1 kap. 2 § första stycket 1). I det fallet kan säljaren använda en förenklad, särskild ordning för att redovisa och betala skatten, se lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster (nuvarande artiklarna 358–369 i direktivet). Skatten betalas även av säljaren när det är fråga om försäljningar av telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar från tredje land till icke beskattningsbara personer i Sverige eller i ett annat EU-land, om den faktiska användningen och nyttjandet sker i Sverige. För sådana tjänster kan inte den nuvarande förenklade ordningen för att redovisa och betala skatt användas.

Sammanfattningsvis innebär de nya reglerna om omsättningsland i mervärdesskattedirektivet att tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster i fråga om icke beskattningsbara personer ska beskattas i det land där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, oavsett var säljaren är etablerad (nya artikel 58). Vidare slopas skyldigheten för medlemsstaterna att beskatta telekommunikationstjänster samt radio- och tv-sändningar där de faktiskt används och nyttjas. I stället utökas valfriheten för medlemsstaterna att beskatta vissa tjänster där de faktiskt används och nyttjas till att omfatta även telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (nya artikel 59a).

De nu redovisade förändringarna i mervärdesskattedirektivet föranleder vissa ändringar i mervärdesskattelagen.

Regler motsvarande den ändrade lydelsen av artikel 58 föreslås införas i mervärdesskattelagen. Samtidigt bör de nuvarande reglerna om faktisk användning och nyttjande av telekommunikationstjänster samt radio- och tv-sändningar slopas.

Vad gäller frågan om möjligheten till beskattning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster där de faktiskt används och nyttjas enligt nya artikel 59a, kan konstateras att konsekvenserna av en tillämpning av en sådan reglering är svåra att förutse. Det kan inte uteslutas att det skulle kunna uppkomma situationer där mervärdesskatt tas ut i både Sverige och ett tredje land på samma transaktion. Inte heller kan det uteslutas att mervärdesskatt i vissa situationer inte alls skulle tas ut. Dessutom kan rent generellt anmärkas att den utökade valfriheten för medlemsstaterna i detta hänseende kan komma att medföra en viss ökad administrativ börda för företagen eftersom de behöver kontrollera om en enskild medlemsstat har valt att använda sig av möjligheten att beskatta en viss tjänst där den faktiskt används och nyttjas. Det är dock troligt att denna möjlighet endast kommer att användas i en relativt begränsad omfattning. Vidare är det, bl.a. mot bakgrund av de nya särskilda ordningarna, av vikt att reglerna är enkla att tillämpa för företagen och att de tillämpas på samma sätt av medlemsstaterna så långt möjligt. Dessutom bör nämnas de presumtioner och bevisregler som beslutats att föras in 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, förkortad tillämpningsförförordningen. Syftet med dessa regler är att underlätta tillämpningen av beskattningslandsreglerna för en säljare i de fall då det är svårt att fastställa var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Reglerna kommer att innebära att beskattningen i stor utsträckning kan antas ske där den faktiska konsumtionen äger rum. Slutligen kan tilläggas att det i vissa fall kan vara svårt att avgöra var en faktisk konsumtion äger rum.

Mot bakgrund av det sagda föreslås nu inte något införande av en reglering om avvikelse från de normala beskattningslandsreglerna med hänsyn till den faktiska användningen och nyttjandet. En sådan reglering kan självfallet införas i framtiden om det skulle visa sig finnas behov därav.

Den redovisade bedömningen gäller endast telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. I övrigt

behålls dagens tillämpning i fråga om beskattning av de så kallade övriga tjänsterna där de faktiskt används och nyttjas. Däremot bör omredigering och språkliga ändringar göras i dessa regler (nuvarande 5 kap. 16–18 §§ ML). Syftet är att tydliggöra regleringen om faktisk användning och nyttjande och även i övrigt närmare anpassa utformningen till mervärdesskattedirektivet. Härigenom kan tolkningen och tillämpningen av mervärdesskattelagen förväntas att förenklas och underlättas. Vidare föreslås språkliga och redaktionella ändringar i bestämmelserna om vad som avses med telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster. Även detta i det huvudsakliga syftet att anpassa bestämmelserna till direktivet. Dessa bestämmelser föreslås föras in i den föreslagna motsvarigheten till artikel 58 (nya 16 §). Vad som avses med telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster behandlas nedan.

Med anledning av ovanstående föreslås att 5 kap. 17 § upphävs, att nuvarande 5 kap. 16 och 18 §§ betecknas 5 kap. 18 och 17 §§ och ändras samt att en ny paragraf, 5 kap. 16 § ML, införs.

5.2 Begreppen telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Direktiv 2008/8/EG, genom vilken artikel 58 ges det nya innehållet, innebär ingen förändring av de i mervärdesskattedirektivet befintliga bestämmelserna om vad som avses med begreppen telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster. Däremot görs ändringar i de föreskrifter i tillämpningsförfordningen som kompletterar bestämmelserna i direktivet. I mervärdesskattedirektivet finns det inte någon reglering om vad som avses med radio- och tv-sändningar. I förtydligande syfte har det därför beslutats att i tillämpningsförfordningen införa bestämmelser om vad som avses med dessa tjänster. Tillämpningsförfordningen är direkt gällande i nationell rätt och ska därför inte genomföras i svensk lagstiftning.

I artikel 58 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, som inte ändras den 1 januari 2015, anges att kommunikation mellan tillhandahållaren och förvärvaren genom e-post i sig inte betyder att det rör sig om en elektronisk tjänst. Detta innebär bl.a. att ett juridiskt utlåtande inte blir en elektronisk tjänst bara för att det levereras per e-post. Avgörande är i stället vad som faktiskt levereras. En bestämmelse som motsvarar artikel 58 andra stycket är redan införd i 18 c § mervärdesskatteförfordningen (1994:223). Någon lagstiftningsåtgärd bedöms därför nu inte nödvändig.

I gällande bestämmelser i mervärdesskattelagen finns det inte någon definition av eller exemplifiering för radio- och tv-sändningar. Något sådant bör inte heller införas.

I det följande redovisas bestämmelser om vad som avses med telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

5.2.1 Telekommunikationstjänster

Enligt artikel 24.2 i mervärdesskattedirektivet förstås med telekommunikationstjänster tjänster för överföring, sändning eller mottagning av signaler, text, bilder och ljud eller information av vilket slag som helst via tråd, radio, optiska eller andra elektromagnetiska medel, inbegripet överlåtelse och upplåtelse i samband härmed av rätten att nyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning, inbegripet tillhandahållande av tillgång till globala informationsnät. Bestämmelsen motsvaras av gällande 5 kap. 18 § 10 ML. Som ovan angetts innebär förslaget i denna promemoria att sistnämnda bestämmelse överförs till nya 5 kap. 16 § ML samt ändras i språkligt och redaktionellt hänseende.

I nya artikel 6a i tillämpningsförfordningen finns en lista med exempel på telekommunikationstjänster. Uppräkningen, som inte är uttömmande, har följande lydelse.

- a) Fasta och mobila telefonitjänster för överföring och koppling av röst-, data- och videotjänster, inklusive telefonitjänster med en komponent för bildåtergivning (bildtelefoni).
- b) Telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP).
- c) Tjänster för röstmeddelanden, samtal väntar, omstyrning av samtal, nummervisning, trevägssamtal och andra tjänster för samtalshantering.
- d) Personsökningstjänster.
- e) Audiotexttjänster.
- f) Telefax-, telegrafi- och telex-tjänster.
- g) Tillgång till internet, inklusive World Wide Web (www).
- h) Privata nätanslutningar som tillhandahåller telekommunikationsförbindelser uteslutande för köparens bruk.

En telekommunikationstjänst avser endast själva överföringen och inte innehållet (jfr skäl 7 i ingressen till rådets direktiv 1999/59/EG av den 17 juni 1999 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för telekommunikationstjänster¹² och se även prop. 1996/97:81 s. 26).

Tillhandahållande av sådant ljudinnehåll och audiovisuellt innehåll via kommunikationsnät som inte uppfyller villkoren för radio- och tv-sändningar, t.ex. till följd av att det inte faller under det redaktionella ansvaret hos en leverantör av medietjänster, är att anse som elektroniska tjänster (se punkt 4 i bilaga I till tillämpningsförfordningen).

Rådgivningstjänster per telefon (så kallade helpdesk-tjänster) bör normalt inte betraktas som telekommunikationstjänster.

¹² EGT L 162, 26.6.1999, s. 63 (Celex 31999L0059).

5.2.2 Radio- och tv-sändningar

Det finns, som tidigare nämnts, inte någon definition av radio- och tv-sändningar i mervärdesskattedirektivet. Dessa tjänster definieras inte heller i mervärdesskattelagen.

I tillämpningsförfordningen används för dessa tjänster beteckningen sändningstjänster och i nya artikel 6b.1 anges följande:

1. Sändningstjänster ska omfatta tjänster som består av ljudinnehåll och audiovisuellt innehåll i form av exempelvis radio- eller televisionsprogram som tillhandahålls allmänheten via kommunikationsnät av en leverantör av medietjänster och under dennes redaktionella ansvar och för samtidigt lyssnande eller tittande på enligt en programtablå.
2. Punkt 1 ska särskilt omfatta följande tjänster:
 - a) Radio- eller televisionsprogram som sänds eller återutsänds via ett radio- eller televisionsnät.
 - b) Radio- eller televisionsprogram som distribueras via internet eller liknande elektroniska nät (IP-baserade strömmande medier), om de sänds samtidigt som de sänds eller återutsänds via ett radio- eller televisionsnät.
3. Punkt 1 ska inte omfatta följande tjänster:
 - a) Telekomunikationstjänster.
 - b) Elektroniska tjänster.
 - c) Tillhandahållande av information om särskilda program på beställning.
 - d) Överlåtelse av sändnings- eller överföringsrättigheter.
 - e) Leasing av teknisk utrustning eller tekniska anläggningar som är avsedda att användas för att motta en sändning.
 - f) Radio- eller televisionsprogram som distribueras via internet eller liknande elektroniskt nät (IP-baserade strömmande medier), om de inte sänds samtidigt som de sänds eller återutsänds via ett radio- eller televisionsnät.

Tillämpningsområdet för begreppet är avsett att vara snävt. Den snäva tillämpningen bör ses mot bakgrund av möjligheten att tillämpa reducerad skattesats för dessa tjänster enligt direktivet (artikel 98 och bilaga III punkt 8 till direktivet).

Som framgår av nya artikel 6a.1 omfattar definitionen vissa tjänster som via kommunikationsnät tillhandahålls av en leverantör av medietjänster och omfattas av dennes redaktionella ansvar och som allmänheten samtidigt som de sänds kan lyssna till eller se enligt en programtablå. Definitionen har sin utgångspunkt i Europaparlamentets och rådets direktiv 2010/13/EU av den 10 mars 2010 om samordning av vissa bestämmelser som fastställs i medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillhandahållande av audiovisuella medietjänster

(direktiv om audiovisuella medietjänster)¹³. Genom nämnda direktiv har det tidigare direktivet 89/552/EEG¹⁴ upphävts.

För att ett program som sänds via internet eller något annat kommunikationsnät än ett radio- eller televisionsnät – och som faller under en medieleverantörs redaktionella ansvar och uppfyller övriga förutsättningar – ska anses som en radio- eller tv-sändning i mervärdesskattesammanhang krävs att sändningen sker samtidigt som programmet sänds via ett radio- eller televisionsnät. Om sändningarna inte sker samtidigt utgör sändningen via internet en elektronisk tjänst. Beställ-tv och beställ-video är därmed elektroniska tjänster.

När det gäller vad som avses med att sändningen via internet ska ske ”samtidigt”, bör en kort tidsförskjutning på grund av tekniska orsaker vara godtagbar (jfr skäl 30 i ingressen till direktivet om audiovisuella medietjänster). Trots några minuters eftersläpning bör en sändning således kunna anses som en radio- eller tv-sändning.

Uppräkningen av exempel på radio- och tv-sändningar är inte uttömmande.

5.2.3 Elektroniska tjänster

I den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet och tillämpningsförfordningen används framför allt uttrycket ”tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg” men även det kortare ”elektroniska tjänster” förekommer. I mervärdesskattelagen används endast det kortare och enklare uttrycket ”elektroniska tjänster”. Betydelsen är densamma.

I bilaga II till mervärdesskattedirektivet finns en lista med olika typer av elektroniska tjänster. Listan innehåller följande:

1. Tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning.
2. Tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna.
3. Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst.
4. Tillhandahållande av musik, av filmer och av spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt tillhandahållande av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser.
5. Tillhandahållande av distansundervisningstjänster.

Bestämmelsen motsvaras av gällande 5 kap. 18 § 12 ML. Som redan angetts innebär förslaget att denna bestämmelse förs över till nya 5 kap. 16 § ML och ändras språkligt och redaktionellt.

¹³ EUT L 95, 15.4.2010, s. 1 (Celex 32010L0013).

¹⁴ Rådets direktiv 89/552/EEG av den 3 oktober 1989 om samordning av vissa bestämmelser som fastställts i medlemsstaternas lagar och andra författningar om tillhandahållande av audiovisuella medietjänster (direktiv om audiovisuella medietjänster), EGT L 298, 17.10.1989, s. 23 (Celex 31989L0552). Rättsaktens ursprungliga titel var Rådets direktiv 89/552/EEG av den 3 oktober 1989 om samordning av vissa bestämmelser som fastställts i medlemsstaternas lagar och andra författningar om utförandet av sändningsverksamhet för television.

Listan är avsedd att så fullständigt som möjligt ge exempel på vilka tjänster som omfattas av begreppet elektroniska tjänster. På samma sätt som gäller för dagens bestämmelse bör dock betonas att listan inte är uttömmande utan endast utgör en exemplifiering (prop. 2002/03:77 s. 34). Avsikten är att listan ska kunna omfatta fler tjänster än de som räknas upp, både sådana som redan finns i dag och sådana som inte finns i dag men som kommer att finnas i framtiden (jfr a. prop. s. 61).

I klargörande syfte, och för att därmed uppnå en enhetlig tillämpning av mervärdesskattesystemet, har det i artikel 7 i tillämpningsförfordningen införts kompletterande bestämmelser avseende elektroniska tjänster. Bestämmelsen har, från och med den 1 januari 2015, följande lydelse:

1. Begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* som anges i direktiv 2006/112/EG ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.

2. Punkt 1 ska i synnerhet omfatta följande:

a) Tillhandahållande av digitaliserade produkter i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar och uppdateringar av programvara.

b) Tjänster som tillhandahåller eller stöder en kommersiell eller personlig närvaro på ett elektroniskt nät, t.ex. en webbplats eller en webbsida.

c) Tjänster som genereras automatiskt från en dator via Internet eller ett elektroniskt nät, när en mottagare matar in vissa specifika uppgifter.

d) Tilldelning mot ersättning av rättigheter att utbjuda varor eller tjänster till försäljning på en webbplats på Internet, vilken fungerar som en marknadsplats online, där de potentiella köparna lägger bud via ett automatiserat förfarande och där parterna får meddelande om försäljningen genom automatiskt genererad e-post från en dator.

e) Servicepaket för Internet (ISP) i vilka telekommunikationsdelen endast är en understödjande och underordnad del (dvs. paket som omfattar mer än bara Internetanslutning och innehåller andra inslag, såsom sidor med ett innehåll som tillhandahåller nyheter, meteorologisk information eller turistinformation, spelplatser, webbhotellverksamhet, tillträde till diskussioner online osv.).

f) De tjänster som förtecknas i bilaga I.

3. Punkt 1 ska inte omfatta följande:

a) Sändningstjänster.

b) Telekommunikationstjänster.

c) Varor för vilka beställningen och orderhanteringen sker på elektronisk väg.

d) Cd-rom, disketter och liknande fysiska medier.

e) Trycksaker såsom böcker, nyhetsbrev, tidningar eller tidskrifter.

f) Cd-skivor och ljudkassetter.

g) Videokassetter och dvd-skivor.

h) Spel på cd-rom.

- i) Tjänster av fackmän, t.ex. jurister och ekonomiska konsulter, som ger kunderna råd via e-post.
- j) Undervisning, när kursens innehåll förmedlas av en utbildare över Internet eller ett annat elektroniskt nät (dvs. via fjärrförbindelse).
- k) Fysisk reparation offline av datorutrustning.
- l) Datalagerhanteringstjänster offline.
- m) Reklam, t.ex. i tidningar, på affischer och i tv.
- n) Användarstöd per telefon.
- o) Undervisning som enbart tillhandahålls via korrespondens, t.ex. brevkurser.
- p) Konventionella auktioner som kräver direkt medverkan av människor, oavsett hur buden läggs.
- t) Biljetter till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande evenemang som bokas online.
- u) Logi, hyrbilar, restaurangtjänster, persontransport eller liknande tjänster som bokas online.

Som framgår ovan (artikel 7.2 f) innehåller bilaga I till tillämpningsförfordningen exempel på elektroniska tjänster. Genom exemplen kompletteras listan i bilaga II till mervärdesskattedirektivet enligt följande.

1. Punkt 1 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG
 - a) Webshotellverksamhet.
 - b) Automatiserat distansunderhåll online av programvara.
 - c) Fjärradministration av datasystem.
 - d) Datalagerhantering online där vissa uppgifter lagras och hämtas på elektronisk väg.
 - e) Tillhandahållande online av diskutrymme på begäran.
2. Punkt 2 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG
 - a) Tillgång till eller nedladdning av programvara, t.ex. upphandlings-, bokförings- eller antivirusprogram, samt uppdateringar.
 - b) Programvara som förhindrar att det visas reklam på skärmen, även kallad "bannerblockerare".
 - c) Nedladdningsbara drivrutiner, såsom programvara som förbinder datorer med kringutrustning, t.ex. skrivare.
 - d) Automatisk installation online av filter på webbplatser.
 - e) Automatisk installation online av brandväggar.
3. Punkt 3 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG
 - a) Tillgång till och nedladdning av "skrivbordsteman".
 - b) Tillgång till och nedladdning av fotografier, illustrationer eller skärmläckare.
 - c) Det digitaliserade innehållet i böcker och andra elektroniska publikationer.
 - d) Prenumeration på nättidningar och nättidskrifter.
 - e) Webbloggar och webbplatsstatistik.
 - f) Nyheter, trafikinformation och väderrapporter online.

g) Information online som genereras automatiskt av en programvara genom att köparen för in vissa uppgifter, t.ex. rättsliga och finansiella uppgifter, inbegripet uppgifter såsom kontinuerligt uppdaterade börsuppgifter.

h) Tillhandahållande av annonsutrymme, t.ex. annonser på en webbplats eller webbsida.

i) Användning av sökverktyg och Internetkataloger.

4. Punkt 4 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG

a) Tillgång till eller nedladdning av musik till datorer och mobiltelefoner.

b) Tillgång till eller nedladdning av jinglar, musikutdrag, ringsignaler eller andra ljud.

c) Tillgång till eller nedladdning av filmer.

d) Nedladdning av spel till datorer och mobiltelefoner.

e) Tillgång till automatiserade nätbaserade spel som inte fungerar utan Internet eller liknande elektroniska nätverk och där deltagarna befinner sig på avstånd från varandra.

f) Mottagande av radio- eller televisionsprogram som distribueras via ett radio- eller televisionsnät, internet eller liknande elektroniskt nät som användaren kan lyssna eller titta på vid en tidpunkt som denne väljer och på egen begäran utifrån en katalog med program som valts ut av leverantören av medietjänster, såsom beställ-tv eller beställvideo.

g) Mottagande av radio- eller televisionsprogram via internet eller liknande elektroniskt nät (IP-baserade strömmande medier), om de inte sänds samtidigt som de sänds eller återutsänds via ett radio- eller televisionsnät.

h) Ljudinnehåll och audiovisuellt innehåll via kommunikationsnät som inte tillhandahålls av en leverantör av medietjänster och inte faller under dennes redaktionella ansvar.

i) Vidare tillhandahållande av ljudproduktion och audiovisuell produktion från en leverantör av medietjänster via kommunikationsnät som utförs av någon annan än leverantören av medietjänster.

5. Punkt 5 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG

a) Automatiserad undervisning på distans som inte fungerar utan Internet eller ett liknande elektroniskt nät och som tillhandahålls med begränsad, eller utan, mänsklig medverkan, inbegripet virtuella klassrum, utom när Internet eller ett liknande elektroniskt nät används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och eleven.

b) Arbetsböcker som eleverna fyller i online och som rättas automatiskt, utan mänsklig medverkan.

Den ändrade lydelsen av punkt 4 i bilaga I till tillämpningsförfordningen består i att det från och med den 1 januari 2015 införs fyra nya led, (f–i).

Leden f och g omfattar, i korthet, sändningar via internet eller andra kommunikationsnät som inte sker samtidigt med en sändning via ett radio- eller televisionsnät och som därför inte anses som en radio eller tv-sändning enligt nya artikel 6b. Om en sändning via internet inte sker samtidigt med en sändning via ett radio- eller televisionsnät är det alltså

inte fråga om en radio eller tv-sändning enligt sistnämnda artikel. Detta gäller även om sändningen sker av en leverantör av medietjänster under dennes redaktionella ansvar.

De tjänster som anges i leden h och i avser sändningar via internet eller andra kommunikationsnät som inte sker av en leverantör av medietjänster under dennes redaktionella ansvar och som av den anledningen inte uppfyller kriterierna för att betraktas som radio- eller tv-sändningar. En sändning som inte faller under det redaktionella ansvaret hos en leverantör av medietjänster utgör således ingen radio- eller tv-sändning, även om den skulle ske samtidigt med en sändning via ett radio- eller televisionsnät.

Genom de ändringar som träder i kraft den 1 januari 2015 slopas gällande led q, r och s i artikel 7 punkt 3. Dessa led avser följande tjänster: telefoni med en videobildkomponent (bildtelefoni), tillgång till internet och world wide web samt telefoni som tillhandahålls via internet. Sådana tjänster utgör telekommunikationstjänster och anges som exempel på sistnämnda tjänster i nya artikel 6a.1 a, b och g.

Samtidigt införs de nya leden t och u i artikel 7 punkt 3. Syftet med de nya bestämmelserna är att klargöra att bokningar av biljetter till exempelvis konserter och bokningar av hotellrum, hyrbilar etc. som görs via internet inte utgör elektroniska tjänster. Endast den omständigheten att en bokning sker via internet medför inte att det ska anses vara fråga om en elektronisk tjänst.

När det gäller bokning av hotellrum kan nämnas att för det fall bokningen görs på hotellets webbsida bör det anses vara fråga om en tjänst med anknytning till fastighet och beskattning därmed ske där hotellet är beläget (artikel 47 i direktivet). Om hotellbokningen görs av en privatperson via en förmedlare (som agerar i annans namn och för annans räkning), t.ex. på en förmedlares webbsida, kan det – beroende på omständigheterna – anses röra sig om en förmedlingstjänst (artikel 46 i direktivet).

Förmedling av hotellrum som tillhandahålls en beskattningsbar person omfattas av huvudregeln och beskattas i det land där köparen är etablerad (artikel 44 i direktivet), medan förmedling som tillhandahålls en icke beskattningsbar person regleras av artikel 46 i direktivet och därmed beskattas i det land där hotellet är beläget. Nu nämnda förhållanden framgår av artikel 31 i tillämpningsförfordningen, se även prop. 2009/10:15 s. 101.

Det sagda utesluter dock inte att ett företag som tillhandahåller icke beskattningsbara personer tjänster i form av automatiserad förmedling av hotellrum på en webbsida kan anses tillhandahålla elektroniska tjänster (jfr artikel 7.2 c och d i tillämpningsförfordningen). Den tjänst som detta företag omsätter till kunden (den icke beskattningsbara personen) – och som kunden alltså betalar för – är den automatiserade förmedlingen.

Beträffande spel, bl.a. hasardspel och spel om pengar (punkt 4 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet), bör nämnas att medlemsstaterna får undanta tillhandahållanden av sådana tjänster från skatteplikt enligt artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet. I mervärdesskattelagen regleras detta undantag i 3 kap. 23 § 5. Bestämmelserna om vad som ska anses som en elektronisk tjänst påverkar inte omfattningen av undantaget från skatteplikt (se även prop. 2002/03:77 s. 62).

Vad gäller distansundervisning (punkt 5 i bilaga II till mervärdesskattedirektivet) bör betonas att det som avses är en automatiserad undervisning med begränsad, eller utan, mänsklig medverkan, se punkt 5 i bilaga I till tillämpningsförfordningen. Det är således inte fråga om kurser där korrespondensen med en mänsklig lärare sker via e-post (jfr artikel 7.3 j tillämpningsförfordningen). Inte heller anses undervisning där en mänsklig lärare och elever samtidigt närvarar i ett virtuellt klassrum utgöra en elektronisk tjänst. Även undervisningstjänster kan under vissa förutsättningar undantas från skatteplikt.

5.3 Begreppen icke beskattningsbar person, etablerad m.m.

Enligt den ändrade lydelse av artikel 58 som träder i kraft den 1 januari 2015 ska telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar samt elektroniska tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person beskattas där den icke beskattningsbara personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Vad som avses med telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar samt elektroniska tjänster har redovisats ovan (avsnitt 5.2). Begreppen icke beskattningsbar person, etablerad, bosatt och stadigvarande vistas behandlas nedan.

5.3.1 Icke beskattningsbar person

I mervärdesskattelagen används lokutionen ”någon som inte är en beskattningsbar person” i stället för mervärdesskattedirektivets term ”icke beskattningsbar person”. Skälet är att förstnämnda konstruktion framstår som mer tillgänglig i språkligt hänseende (se prop. 2012/13:124 s. 84 f.). I denna promemoria används, som framgått, båda uttrycken. En beskattningsbar person är en person, fysisk eller juridisk, som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML. Begreppet beskattningsbar person innebär i allt väsentligt detsamma som det i mervärdesskattelagen före den 1 juli 2013 använda begreppet näringsidkare, se närmare prop. 2012/13:124.

En icke beskattningsbar person är alltså någon som inte självständigt bedriver ekonomisk verksamhet. Det rör sig framför allt om privatpersoner, dvs. fysiska personer, men det kan också vara juridiska personer. Som exempel på juridiska personer som inte bedriver ekonomisk verksamhet, och som därmed inte anses som beskattningsbara personer, kan nämnas holdingbolag som uteslutande ägnar sig åt att förvärva och äga andelar i andra bolag.

Vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna för tjänster är begreppet beskattningsbar person något utvidgat (se 5 kap. 4 § ML, som motsvarar artikel 43 i mervärdesskattedirektivet). I samband med gränsöverskridande transaktioner gäller att en beskattningsbar person som bedriver både ekonomisk verksamhet och verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde ska anses som en beskattningsbar person vid förvärv av samtliga tjänster, dvs. även av sådana tjänster som inte ska användas i den verksamhet som omfattas

av mervärdesskattens tillämpningsområde. Dessutom gäller att en juridisk person som inte är en beskattningsbar person men som är registrerad till mervärdesskatt ska anses som en beskattningsbar person.

En beskattningsbar person som inte agerar i denna egenskap är inte en beskattningsbar person. Om ett företag förvärvar en tjänst för företagsledarens eller en anställds privata bruk, anses således tjänsten ha förvärvats av någon som inte är en beskattningsbar person (jfr prop. 2009/10:15 s. 95 och 213). Som exempel på en beskattningsbar person som inte agerar i denna egenskap kan tas ett åkeri som förvärvar en e-bok om trädgårdsskötsel för att tillgodose åkeriägarens privata intresse.

Mot bakgrund av att det kan vara svårt för en säljare att bedöma om en tjänst förvärvas för privat bruk – och med hänsyn till att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar samt elektroniska tjänster ska beskattas i köparens medlemsstat oavsett vem denne är – har det i tillämpningsförfordningen införts en särskild regel för att förenkla den praktiska hanteringen av mervärdesskatten. Regeln innebär att en säljare alltid får anse att en köpare är en icke beskattningsbar person så länge köparen inte meddelar säljaren sitt individuella registreringsnummer för mervärdesskatt (nya andra stycket i artikel 18.2 i tillämpningsförfordningen).

5.3.2 Etablerad, bosatt och stadigvarande vistas

När det gäller icke beskattningsbara personer är det endast juridiska personer som kan vara etablerade. I syfte att säkerställa en enhetlig tillämpning av beskattningslandsreglerna i de fall beskattning ska ske i förvärvarens land om denne är en icke beskattningsbar person har det i tillämpningsförfordningen införts en ny bestämmelse, artikel 13a. Av denna bestämmelse framgår att juridisk person som inte är en beskattningsbar person ska anses vara etablerad på den plats där dennes centrala administrativa funktioner utförs, eller på platsen för varje annat etableringsställe som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov. Bestämmelsen är utformad mot bakgrund av motsvarande definitioner för beskattningsbara personer avseende säte för den ekonomiska verksamheten och fast etableringsställe (se artiklarna 10 och 11 i tillämpningsförfordningen).

I artikel 12 i tillämpningsförfordningen definieras den plats där en fysisk person är bosatt som den adress som anges i folkbokföringen eller i ett liknande register eller den adress som personen angett för relevant skattemyndighet, såvida det inte finns bevisning för att denna adress inte är korrekt.

I artikel 13 i tillämpningsförfordningen anges att en fysisk person anses stadigvarande vistas på den plats där denne vanligtvis vistas till följd av personliga eller yrkesmässiga förbindelser. Vidare anges att om de yrkesmässiga förbindelserna finns i ett annat land än de personliga förbindelserna, eller när det inte finns några yrkesmässiga förbindelser, ska platsen för den stadigvarande vistelsen bestämmas av personliga

förbindelser som visar en nära anknytning mellan den fysiska personen och den plats där denne vistas.

5.4 Praktisk tillämpning av de nya reglerna

Ett antal nya bestämmelser i tillämpningsförfordningen införs genom genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 i syfte att klargöra och förenkla tillämpningen av de nya beskattningslandsreglerna i mervärdesskattedirektivet. Genom att reglerna tillämpas på ett enhetligt sätt kan dels förhindras att en och samma gränsöverskridande transaktion beskattas i två olika länder (dubbelbeskattning), dels undvikas att en gränsöverskridande transaktion inte beskattas i något land (oavsiktlig icke-beskattning).

Eftersom det är säljaren som ska redovisa och betala skatten till den stat där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas är det viktigt att fastställa vem som är säljare och därmed vem som har redovisnings- och betalningsskyldighet för skatten. Det är också viktigt att fastställa det land i vilket köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas och därmed till vilken medlemsstat skatten ska redovisas och betalas och vilken skattesats som ska tas ut. Behov av gemensamma regler för att klargöra vilket land som är beskattningsland finns till exempel i situationer när köparen är etablerad i två skilda länder. Det finns också behov av att klargöra hur beskattningslandet ska fastställas när det är svårt, eller till och med i praktiken närmast omöjligt, för en säljare att ta reda på var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.

Tillämpningsförfordningen är, som tidigare nämnts, direkt gällande och ska alltså inte genomföras i svensk rätt. Även om några lagstiftningsåtgärder inte är behövliga i anledning av de nya bestämmelserna i tillämpningsförfordningen finns det ändå skäl att redovisa innebörden av bestämmelserna.

5.4.1 Presumtion för att fastställa vem som är säljare i förmedlingssituationer

Enligt artikel 28 i mervärdesskattedirektivet anses en förmedlare som agerar i eget namn men för någon annans räkning själv ha tagit emot och tillhandahållit den tjänst som förmedlingen avser. Motsvarande reglering finns för svenskt vidkommande i 6 kap. 7 § ML. Artikel 28 i direktivet innebär att det skapas en rättslig fiktion av att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra, se bl.a. EU-domstolens dom den 14 juli 2011 i mål C-464/10, Belgiska staten mot Pierre Henfling m.fl., REU 2011 s. I-6219. Om förmedlaren i stället agerar i annans namn för annans räkning anses denna andra person (huvudmannen) tillhandahålla den tjänst som förmedlingen avser direkt till köparen medan förmedlaren anses tillhandahålla en förmedlingstjänst.

Av nya artikel 9a.1 i tillämpningsförfordningen följer att den som tillhandahåller elektroniska tjänster via ett gränssnitt, en portal eller ett telekommunikationsnät ska antas agera i eget namn, om inte huvud-

mannen uttryckligen anges som tillhandahållare och detta också kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna. Detta innebär att utgångspunkten vid tillhandahållanden på marknadsplatser på internet av elektroniska tjänster, t.ex. så kallade appar, är att det är marknadsplatsen som anses tillhandahålla den elektroniska tjänsten till köparen och inte exempelvis app-tillverkaren. Den sistnämnde anses i stället, förenklat uttryckt och utan hänsyn till de aktörer som kan finnas mellan denne och marknadsplatsen, ha tillhandahållit marknadsplatsen den elektroniska tjänsten.

För att huvudmannen ska anses uttryckligen ha angetts som tillhandahållare av en elektronisk tjänst, och förmedlaren därmed inte ska anses agera i eget namn, krävs att ett antal olika villkor är uppfyllda. I det fall en faktura utfärdas eller görs tillgänglig ska det i fakturan anges uppgifter om tjänsten och tillhandahållaren av denna. Om en faktura inte har utfärdats, ska sådana uppgifter i stället anges i räkningen eller kvittot. Förmedlaren får inte heller vara den som ”styr” över försäljningen. Om exempelvis leverans av tjänsten inte kan ske utan förmedlarens godkännande ska förmedlaren anses agera i eget namn. Detsamma gäller om det är förmedlaren som godkänner debitering av köparen eller som fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet av den elektroniska tjänsten. Slutligen gäller att angivandet av huvudmannen som tillhandahållare ska komma till uttryck i avtalsvillkoren.

Om det är fråga om en distributionskedja räcker det inte att ovan angivna villkor är uppfyllda enbart i transaktionen till den slutliga kunden. För att t.ex. en app ska anses ha tillhandahållits den slutliga kunden av app-tillverkaren, och inte av marknadsplatsen, krävs det att villkoren är uppfyllda för varje transaktion som ingår i kedjan.

Av artikel 9a.2 framgår att motsvarande gäller för telefonitjänster som tillhandahålls via internet, bl.a. ip-telefoni (VoIP). Vidare förtydligas i artikel 9a.3 att företag som enbart tillhandahåller hantering av betalning för elektroniska tjänster och nämnda telefonitjänster inte anses agera som förmedlare.

Omsättningar till såväl beskattningsbara personer som icke beskattningsbara personer omfattas av regleringen i artikel 9a. Innebörden kan illustreras av följande exempel.

En svensk privatperson köper en app på en marknadsplats på internet. Marknadsplatsen ägs av ett företag etablerat i ett annat EU-land. App-tillverkaren är ett svenskt företag och på det kvitto som privatpersonen får från marknadsplatsen anges det svenska företagets namn. Det är emellertid marknadsplatsen som fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet av appen. Villkoren för att frångå presumptionen att marknadsplatsen agerar i eget namn är därmed inte uppfyllda. Det är marknadsplatsen som ska redovisa och betala mervärdesskatten för omsättningen i Sverige.

5.4.2 Prioritetsordning när köparen är etablerad i flera länder eller bosatt och stadigvarande vistas i olika länder

En icke beskattningsbar juridisk person kan ha etableringar i flera länder. På motsvarande sätt kan en fysisk person vara bosatt i ett land men stadigvarande vistas i ett annat. I sådana fall bör företräde ges åt den plats som bäst säkerställer beskattning på den plats där konsumtion faktiskt äger rum. I syfte att uppnå en enkel och enhetlig tillämpning, anges det i den nya lydelsen av artikel 24 i tillämpningsförfordningen en tydlig prioritetsordning mellan i ena fallet olika etableringar och i andra fallet orten för bosättning och orten för stadigvarande vistelse. Denna bestämmelse aktualiseras således när det är känt var dessa platser är belägna.

Av bestämmelsen framgår att när det gäller en icke beskattningsbar juridisk person ska företräde ges åt den plats där de centrala administrativa funktionerna utförs (dvs. motsvarande sätet för den ekonomiska verksamheten, om sådan hade bedrivits), om det inte finns bevis för att tjänsten används vid ett annat etableringsställe som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov (dvs. motsvarande fast etableringsställe). Vidare framgår att i fråga om en fysisk person ska företräde ges åt den plats där personen stadigvarande vistas, om det inte finns bevis för att tjänsten används där personen är bosatt.

5.4.3 Presumtioner för att fastställa var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas

I de nya artiklarna 24a, 24b, 24d och 24f i tillämpningsförfordningen finns presumtioner och bevisregler för att förenkla tillämpningen av omsättningslandsreglerna för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster i de fall det är oklart var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas och var tjänsten därmed ska beskattas. Syftet med de nya reglerna är också att minimera risken för att det uppkommer situationer där en och samma transaktion beskattas i två olika medlemsstater eller oavsiktligt inte beskattas i någon medlemsstat. Samtliga presumtioner kan under vissa förutsättningar motbevisas.

Ett företag som har redovisat och betalat mervärdesskatt till en medlemsstat med tillämpning av någon av presumtionerna är skyddat från beskattningsanspråk från andra medlemsstater avseende samma transaktion, under förutsättning att god tro föreligger.

Av artikel 24a.1 framgår att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls på en viss plats, där kunden måste vara fysiskt närvarande för att kunna använda tjänsten, t.ex. en telefonkiosk, ett internetkafé, en surfpunkt, en restaurang eller en hotellobby, ska anses tillhandahållas på den platsen. Detta gäller vid omsättningar till såväl beskattningsbara personer som icke beskattningsbara personer. I dessa fall har tillhandahållaren i regel inte haft någon tidigare kontakt med kunden och för tillhandahållaren kan det i vissa fall

i praktiken vara närmast omöjligt att skaffa sig kännedom om vem kunden är eller var denne är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Det rör sig vanligen om transaktioner som avser låga belopp. I sådana fall skulle det innebära en oproportionerlig administrativ börda för företagen om de skulle behöva ta fram fullständigt underlag för att säkerställa köparens faktiska etablering, bosättning eller stadigvarande vistelse.

Av artikel 24a.2 framgår att om den i punkt 1 angivna platsen är ombord på ett fartyg, ett luftfartyg eller ett tåg, under en persontransport som genomförs inom EU enligt artikel 37 och 57 i direktivet ska platsen för tillhandahållandet anses vara persontransportens avgångsland. För svenskt vidkommande följer av 5 kap. 1 § tredje stycket ML att omsättning av tjänster på fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik inte anses omsätta inom landet. Regleringen motsvarande artikel 57 har i mervärdesskattelagen begränsats till att avse tåg, se 5 kap. 14 § och prop. 2009/10:15 s. 110–113. Den nya bestämmelsen i tillämpningsförfordningen innebär ingen förändring av tillämpningen av mervärdesskattelagen i dessa avseenden. Vad gäller tillhandahållanden på tåg innebär bestämmelsen i tillämpningsförfordningen t.ex. att ett tågbolags omsättning av tillgång till internet på ett tåg från Malmö till Köpenhamn ska beskattas i Sverige, även efter att tåget passerat gränsen mot Danmark.

Det bör betonas att presumptionen i artikel 24a bara gäller i situationer då det krävs att kunden är närvarande på en viss fysisk plats för att tjänsten ska kunna tillhandahållas denne. Med det nyss angivna exemplet innebär detta att presumptionen inte omfattar tjänster som tågpassageraren förvärvar med hjälp av tillgången till internet, dvs. exempelvis spel eller filmer som laddas ned.

I artikel 24b a–c i tillämpningsförfordningen räknas upp tre olika presumtioner för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer. Om tjänsterna tillhandahålls via kundens fasta marklinje presumeras de vara tillhandahållna på den plats där den fasta marklinjen är installerad (led a). Om tillhandahållandet sker via mobila nät presumeras de tillhandahållna i det land som framgår av landskoden för det SIM-kort som används för att ta emot tjänsterna (led b). Presumptionen omfattar såväl köpare som använder förbetalda telefonkort (kontantkort) som köpare som betalar i efterhand (mobilabonnemang) och den innebär alltså att SIM-kortets landskod presumeras tala om var köparen hör hemma. Det saknar därmed betydelse var telefonen faktiskt används. Slutligen gäller en presumtion för sådana fall då det är nödvändigt att använda en dekoder eller ett så kallat programkort för att ta emot tjänsterna och en fast marklinje inte används. Tjänsterna presumeras i det fallet tillhandahållna på den plats där dekodern finns eller, om den platsen inte är känd, dit programkortet skickats (led c).

I andra situationer än de som regleras i nu redovisade artikel 24a och artikel 24b a–c presumeras köparen vara etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats som framgår av två bevishandlingar (artikel 24b d). I artikel 24f finns exempel på vad som utgör bevishandlingar. Bevishandlingar kan vara t.ex. köparens faktureringsadress och ip-adressen för köparens dator. Eftersom det redan nu utvecklats en

lång rad olika affärsmodeller är uppräknningen inte uttömmande. Att tillämpningen är avsedd att vara flexibel tydliggörs också av att det i led f anges ”andra kommersiellt relevanta uppgifter”.

När det gäller presumptionerna i artikel 24a och artikel 24b a–c har säljaren möjlighet att fråga dem om denne har tre bevishandlingar som samtliga visar att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas någon annanstans (artikel 24d.1). Vidare kan presumptionerna frågas om missbruk föreligger (artikel 24d.2). Om det av omständigheterna framkommer att det huvudsakliga syftet med transaktionerna är att uppnå skattefördelar gäller således inte presumptionerna.

5.4.4 Hotell och liknande branscher

Av artikel 31c i tillämpningsförfordningen framgår att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls av hotell i samband med ett tillhandahållande av logi på hotellet ska anses tillhandahållna på den plats där hotellet är beläget. Motsvarande gäller om tjänsterna tillhandahålls av branscher med liknande funktion, som exempelvis campingplatser. Bestämmelsen gäller omsättningar till både beskattningsbara personer och icke beskattningsbara personer. Den är tillämplig när hotellet (eller liknande) agerar i eget namn vid tillhandahållandet av tjänsterna. Syftet med regeln är att förenkla tillämpningen för företagen. Det är inte fråga om en presumtion och bevisreglerna i artiklarna 24d och 24f är därmed inte tillämpliga. Däremot kan, som ovan framgår, ett hotells tillhandahållande av sådana tjänster genom exempelvis en surfpunkt i lobbyn – utan samband med tillhandahållande av logi – omfattas av presumptionen i artikel 24a. Förenklat uttryckt, om tjänsterna tillhandahålls hotellgäster omfattas de av artikel 31c och om de tillhandahålls andra än hotellgäster kan presumptionen i artikel 24a tillämpas.

6 Särskilda ordningar för att redovisa och betala mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

6.1 Införande av de nya särskilda ordningarna

Promemorians förslag: De nya reglerna om förenklade, särskilda ordningar för beskattningsbara personer som tillhandahåller icke beskattningsbara personer telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster ska föras in i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Lagen byter namn till lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Skälen för promemorians förslag: De nya bestämmelserna om beskattningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, som införs genom direktiv 2008/8/EG, innebär att beskattning ska ske i Sverige om köparen av tjänsten är en icke beskattningsbar person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Det kommer därmed att sakna betydelse var säljaren är etablerad. Såväl säljare som är etablerade utanför EU som säljare som är etablerade inom EU blir skattskyldiga i Sverige, förutsatt att köparen är en icke beskattningsbar person i Sverige.

Direktiv 2008/8/EG innebär också att den gällande, temporära särskilda ordningen för beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU och som tillhandahåller icke beskattningsbara personer elektroniska tjänster blir permanent och utvidgas på så sätt att den även omfattar telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar (de nya artiklarna 358a–369 i mervärdesskattedirektivet). Denna ordning betecknas som tredjeländerordningen i den svenska språkversionen av 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 (tillämpningsförordningen; se nya artikel 57a punkt 1).

Vidare införs genom direktiv 2008/8/EG en annan särskild ordning för beskattningsbara personer som är etablerade i ett EU-land och som tillhandahåller icke beskattningsbara personer i ett annat EU-land telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (de nya artiklarna 369a–369k i direktivet). Denna nya särskilda ordning benämns unionsordningen i tillämpningsförordningen (artikel 57a punkt 2).

Som benämning på de båda särskilda ordningarna förekommer ”mini one stop shop” eller förkortningen ”MOSS”. Detta uttryck används dock inte i denna promemoria. Vad gäller uttrycket ”tredjeländerordningen” bör lämpligen ”tredjelandsordningen” användas i stället.

De särskilda ordningarna är avsedda att underlätta för företagen att fullgöra sina mervärdesskatterättsliga skyldigheter inom EU.

Tredjelandssordningen innebär att även om en beskattningsbar person omsätter tjänster i flera EU-länder, kan denne välja att ha endast ett land som kontaktpunkt inom EU och registrera sig till mervärdesskatt där. Deklaration och betalning av mervärdesskatt för samtliga försäljningar till icke beskattningsbara personer inom EU lämnas då till den behöriga myndigheten i det land som valts som kontaktpunkt ("identifieringsmedlemsstaten", härafter identifieringsstaten).

Unionsordningen innebär det motsvarande för beskattningsbara personer etablerade inom EU. Ett företag kan enligt denna ordning ha det EU-land där det är etablerat som kontaktpunkt. Genom kontaktpunkten deklarerar och betalas mervärdesskatt för försäljningar till icke beskattningsbara personer i andra EU-länder. Ordningen kan inte användas för att deklarerar omsättningar i EU-länder i vilka företaget har en etablering.

För båda ordningarna gäller att det är identifieringsstaten som vidarebefordrar deklarationsuppgifter och betalning av skatten till konsumtionsstaten, dvs. det EU-land där tjänsterna anses omsatta och därmed ska beskattas.

De särskilda ordningarna är frivilliga för företagen. Ett företag som är etablerat utanför EU kan alltså välja att följa de allmänna reglerna i stället för att använda sig av tredjelandssordningen. Företaget ska då registreras här samt deklarerar och betala skatt i Sverige för de omsättningar som skett i Sverige. Företaget ska på motsvarande sätt också registreras, deklarerar och betala skatt i varje annat EU-land där det har omsatt tjänster.

Även ett företag etablerat inom EU, till exempel ett svenskt företag som omsätter elektroniska tjänster till privatpersoner i andra EU-länder, kan givetvis välja att i enlighet med de allmänna reglerna registreras, deklarerar och betala skatt i de andra EU-länderna i stället för att använda en särskild ordning.

Reglerna för de nya särskilda ordningarna föreslås genomföras i svensk rätt. De gällande bestämmelserna om särskild ordning för företag i tredje land har i svensk rätt genomförts främst i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Regler återfinns även i mervärdesskattelagen (1994:200), mervärdesskatteförordningen (1994:223) och förordningen (2011:1262) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Reglerna i lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster och förordningen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster fanns tidigare i skattebetalningslagen (1997:483) respektive skattebetalningsförordningen (1997:750). Skattebetalningslagen upphävdes i samband med att skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, infördes.

När det gäller frågan om vart reglerna för den särskilda ordningen skulle överföras vid upphävandet av skattebetalningslagen uttalades i förarbetena till skatteförfarandelagen (prop. 2010/11:165 s. 641 f.) följande.

I förarbetena till skattebetalningslagen diskuterades aldrig om den särskilda ordningen borde regleras någon annanstans än i skattebetalningslagen. Att föra in reglerna i skattebetalningslagen var en naturlig lösning eftersom de allmänna bestämmelserna om redovisning och betalning av mervärdesskatt finns där. All mervärdesskatt redovisas och betalas dock inte enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen. Mervärdesskatt vid import av varor ska enligt 1 kap. 2 a § skattebetalningslagen betalas enligt tullagstiftningen. Sådan skatt föreslås inte heller omfattas av skatteförfarandelagen.

Den som tillämpar den särskilda ordningen för att redovisa och betala mervärdesskatt berörs inte av de allmänna bestämmelserna om redovisning och betalning av skatt. Dessutom är det endast ett fåtal personer som använder den särskilda beskattningsordningen. Mot denna bakgrund är det svårt att se några administrativa fördelar med att föra över bestämmelserna om den särskilda ordningen för redovisning och betalning av mervärdesskatt till skatteförfarandelagen. Mot detta talar också att reglerna är tidsbegränsade.

Av ovan redovisade skäl föreslogs således att bestämmelserna om den särskilda ordningen skulle tas in i en ny lag (lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster).

Det finns anledning att nu överväga var bestämmelserna om de nya särskilda ordningarna bör införas.

Utvidgningen av den befintliga särskilda ordningen för företag utanför EU och, framför allt, införandet av en särskild ordning för företag inom EU kan sammantaget antas medföra en väsentlig ökning av antalet företag som använder en särskild ordning. De nya reglerna är inte tidsbegränsade. Av det sagda kan konstateras att vad som uttalades i förarbetena till stöd för att ta in bestämmelserna i en särskild lag har förlorat sin aktualitet till viss del. Trots detta kan det vara lämpligt att de nya reglerna inordnas i den befintliga lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. De nya särskilda ordningarna utgör, på samma sätt som i dag, alternativ till de allmänna reglerna. För företagen bör reglerna uppfattas som enklare att tillämpa och mer tillgängliga om de hålls samlade och åtskilda från de allmänna reglerna. Det kan tilläggas att förfarandet för de särskilda ordningarna i vissa delar – till skillnad från de allmänna reglerna – kommer att styras av regler i tillämpningsförfordningen, som är direkt gällande i Sverige och därmed inte kommer att genomföras i svensk rätt.

När det gäller tredjelandsordningen bör det även framhållas att den kommer att tillämpas av företag som inte är etablerade i Sverige eller i något annat EU-land men som redovisar skatt som ska betalas i Sverige eller i något annat EU-land. Företaget kommer alltså i regel inte att ha någon anknytning till Sverige med undantag för att det kan ha omsatt elektroniska tjänster eller andra tjänster som omfattas av den särskilda ordningen till privatpersoner i Sverige. Det finns inget krav på omsättning i Sverige utan omsättningen kan också ha skett i något annat EU-land.

I fråga om unionsordningen gäller i stället att den kommer att användas av svenska företag för att redovisa mervärdesskatt på omsättningar i andra EU-länder ("konsumtionsmedlemsstater", härafter konsumtionsstater), för vilka företagen således inte är skattskyldiga i Sverige. De svenska företagen omfattas därmed av konsumtionsstatens nationella förfarandebestämmelser, exempelvis i fråga om överklagande av beslut om fastställande av skattebelopp. Unionsordningen kommer också att användas av företag i andra EU-länder som inte har säte eller ett fast etableringsställe i Sverige och som alltså i regel inte har någon anknytning till Sverige men som är skattskyldiga i Sverige för omsättning av exempelvis elektroniska tjänster till privatpersoner bosatta här.

Sammanfattningsvis kommer således unionsordningen inte kunna användas av svenska företag för att redovisa svensk mervärdesskatt. Genom att reglerna tas in i en särskild lag och inte i skatteförfarandelagen kan anses tydliggöras det förhållandet att ett svenskt företags redovisning av utländsk mervärdesskatt genom denna ordning inte regleras av svenska förfaranderegler avseende beslut om skatt och därmed sammanhängande frågor, trots att betalningen sker till Skatteverket.

De nya reglerna föreslås alltså tas in i lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Lagen bör byta namn till lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (fortsättningsvis lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.). På motsvarande vis som gäller i dag bör vissa bestämmelser avseende de särskilda ordningarna dock finnas i mervärdesskattelagen. Bestämmelser bör även fortsatt återfinnas i mervärdesskatteförordningen och förordningen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Sistnämnda förordning kommer dock som en följd av det nya namnet på lagen också ges ett nytt namn.

Eftersom det är av stor vikt att de särskilda ordningarna tillämpas enhetligt inom EU har bestämmelserna i direktivet kompletterats och förtydligats genom ett antal nya regler i den tidigare nämnda tillämpningsförfordningen. Vad som gäller för den praktiska tillämpningen av reglerna behandlas i denna promemoria men anges även i en handledning som kommissionen tagit fram. Handledningen finns tillgänglig på kommissionens webbsida.¹⁵

¹⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm.

6.2 Identifieringsbeslut enligt de särskilda ordningarna

6.2.1 Vem får använda en särskild ordning?

Promemorians förslag: En beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i något EU-land och som inte är skyldig att registreras till mervärdesskatt i något EU-land av någon annan anledning än tillhandahållanden av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster får utse Sverige som identifieringsstat för att redovisa och betala skatt för all försäljning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer inom EU (tredjelandsordningen).

På motsvarande vis får en beskattningsbar person som har sätet eller ett fast etableringsställe i Sverige ha Sverige som identifieringsstat för att redovisa och betala skatt för försäljning av sådana tjänster till icke beskattningsbara personer i andra EU-länder (unionsordningen). En beskattningsbar person som inte har sätet inom EU men som har flera fasta etableringsställen i skilda EU-länder, varav ett i Sverige, ska vara bunden av sitt val av Sverige som identifieringsstat under minst två kalenderår.

Skälen för promemorians förslag

I korthet innebär de särskilda ordningarna följande.

En beskattningsbar person som är etablerad i ett land utanför EU och som säljer telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar samt elektroniska tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller ett annat EU-land får efter ansökan redovisa mervärdesskatten enligt bestämmelserna om tredjelandsordningen.

För en beskattningsbar person som är etablerad i Sverige och som säljer telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar samt elektroniska tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land gäller, på motsvarande vis, att denne efter ansökan får redovisa mervärdesskatten enligt bestämmelserna om unionsordningen.

En beskattningsbar person som är etablerad utanför EU har möjlighet att i stället välja att fullgöra sina skyldigheter gentemot Sverige genom att använda ett annat EU-land som identifieringsstat.

En beskattningsbar person som inte har säte eller ett fast etableringsställe i Sverige men i ett annat EU-land kan välja att genom det landet redovisa och betala mervärdesskatt för sina försäljningar i Sverige i stället för att registrera sig till mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna i Sverige.

För att ett företag ska få använda någon av de särskilda ordningarna krävs det inte att företaget redan omsätter telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Det är tillräckligt att det finns en avsikt att omsätta sådana tjänster till icke beskattningsbara

personer inom EU eller till andra EU-länder. Inte heller behöver företaget ange exakt i vilka EU-länder man avser att omsätta tjänster.

*Beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU
(tredjelandsordningen)*

Av nya artikel 358a punkt 1 i mervärdesskattedirektivet framgår att denna särskilda ordning får tillämpas av en beskattningsbar person som varken har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet inom EU eller har ett fast etableringsställe inom EU. Vidare framgår att den beskattningsbara personen inte får vara skyldig att registreras för mervärdesskatt inom EU av någon annan anledning.

De nya bestämmelserna innebär i detta avseende ingen förändring mot vad som gäller för den nuvarande särskilda ordningen för företag i tredje land (nuvarande artikel 358 punkt 1), med undantag för att fler tjänster omfattas. De nuvarande bestämmelserna motsvaras av gällande 2 § och 4 § 5 lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. I gällande 2 § anges emellertid dessutom att den beskattningsbara personen inte får vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller i ett annat EU-land. Någon direkt motsvarighet till det nu angivna kravet avseende bosättning eller stadigvarande vistelse finns inte i direktivet. För att anpassa lagtexten till direktivet föreslås därför att den nämnda inskränkningen av tillämpningsområdet slopas. I praktiken torde den föreslagna förändringen inte ha någon större betydelse. Dessutom bör bestämmelserna i viss mån omstruktureras.

Villkoret att den beskattningsbara personen inte får vara skyldig att registrera sig för mervärdesskatt i Sverige eller i något annat EU-land innebär att tredjelandsordningen endast får tillämpas av sådana företag som i övrigt inte har några mervärdesskatterättsliga skyldigheter inom EU. Företaget får således inte vara skyldigt att redovisa mervärdesskatt inom EU till följd av omsättning av varor eller av några andra tjänster än telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer inom EU.

Anledningen till detta villkor är att man inte vill att ett företag ska kunna redovisa mervärdesskatt på flera olika sätt inom EU beroende på vad det är för typ av verksamhet. Man har inte velat ha en ordning innebärande att viss skatt ska redovisas enligt de allmänna reglerna i varje land och viss annan skatt enligt den särskilda ordningen genom kontakt med endast ett land. Förutom att en ordning med olika redovisningssätt för samma företag kan antas försvåra redovisningen för företaget skulle den avsevärt försvåra kontrollen för myndigheterna. Det finns också risk för att sådan skatt som inte är avdragsgill enligt den särskilda ordningen felaktigt skulle dras av i deklarationen avseende den övriga verksamheten, i stället för att sökas tillbaka genom återbetalningssystemet (se prop. 2002/03:77 s. 45).

Om en beskattningsbar person väljer att använda tredjelandsordningen ska samtliga försäljningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer inom EU redovisas i enlighet med reglerna för den ordningen (artikel 359).

Den som redan har en annan medlemsstat som identifieringsstat kan inte också få ett identifieringsbeslut i Sverige.

Ett företag i tredje land, som varken har säte eller ett fast etableringsställe inom EU men som av någon anledning är registrerad till mervärdesskatt i ett EU-land, uppfyller inte förutsättningarna för att tillämpa någon av de särskilda ordningarna.

För att ett identifieringsbeslut ska meddelas krävs vidare att det inte löper någon så kallad karenstid för företaget. Om ett företag tidigare har använt den särskilda ordningen men frivilligt upphört med denna eller om ett företag har uteslutits på grund av misskötsamhet avseende någon av de särskilda ordningarna får företaget inte på nytt börja använda en särskild ordning under en viss tid. Regler om detta finns i artikel 57g tredje stycket och artikel 58b.1 i tillämpningsförförordningen (se avsnitt 6.5). Bestämmelserna i tillämpningsförförordningen är, som tidigare nämnts, direkt gällande och ska inte genomföras i svensk rätt. I förtydligande syfte bör det dock i den svenska lagtexten tas in en hänvisning till dessa bestämmelser.

Beskattningsbara personer som är etablerade inom EU (unionsordningen)

Beträffande unionsordningen gäller, enligt nya artikel 369a första stycket 1 i direktivet, att den får tillämpas av en beskattningsbar person som har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har fast etableringsställe inom EU.

Någon motsvarighet till villkoret att den beskattningsbara personen inte får vara registrerad eller skyldig att låta sig registreras för mervärdesskatt inom EU finns av naturliga skäl inte för unionsordningen. För unionsordningen gäller dock att den beskattningsbara personen inte får ha etablerat sätet eller ha ett fast etableringsställe i konsumtionsstaten, dvs. den medlemsstat där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas och där tjänsten därmed är tillhandahållen (se nya artiklarna 369a första stycket 1 och 369b, jfr artikel 58 i direktivet).

Redan förekomsten av ett fast etableringsställe i ett EU-land medför att det inte är möjligt att tillämpa unionsordningen för omsättningar i det landet (se artikel 369a första stycket 1). Även om tillhandahållandet skulle ske utan medverkan av det fasta etableringsstället är således en tillämpning av unionsordningen utesluten. Att det förhåller sig så klargörs även av ett uttalande till protokollet i samband med antagandet av nya regler i tillämpningsförförordningen, förordning (EU) nr 967/2012. Rådet och kommissionen har härvid avseende den nya artikel 57c i tillämpningsförförordningen uttalat att artikel 192a i mervärdesskattedirektivet inte har några återverkningar på bestämmelserna om de särskilda ordningarna. För fullständighetens skull kan nämnas att artikel 192a i mervärdesskattedirektivet, som i enlighet med vad som anges i artikeln gäller vid tillämpningen av artiklarna 193–205 i direktivet (personer som är betalningsskyldiga för mervärdesskatten), föreskriver att en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe i den stat där skatten ska betalas ska anses vara en beskattningsbar person som inte är etablerad i den medlemsstaten, under förutsättning att omsättningen görs utan medverkan av det fasta etableringsstället. I svensk rätt

motsvaras artikel 192a av 1 kap. 2 § fjärde stycket och 1 kap. 2 d § andra stycket ML (jfr prop. 2009/10:15 s. 89 f. och 210.)

Av det ovan sagda följer att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas i ett EU-land där tillhandahållaren har sitt säte eller ett fast etableringsställe ska redovisas enligt de allmänna reglerna (se även artikel 57c i tillämpningsförfordningen).

Att en beskattningsbar person är skyldig att registrera sig och betala mervärdesskatt i ett EU-land av andra skäl än till följd av omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster i den staten hindrar däremot inte att mervärdesskatt för omsättningar i den staten redovisas genom unionsordningen. Registreringsskyldighet kan exempelvis uppkomma till följd av distansförsäljning av varor i de fall den så kallade omsättningströskeln i det aktuella landet överskridits.

Sammanfattningsvis kan en beskattningsbar person vara både registrerad till mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna och enligt unionsordningen. Ett företag kommer alltså att kunna redovisa mervärdesskatt enligt dels de allmänna reglerna, dels unionsordningen. Däremot gäller att om ett företag har valt att använda unionsordningen ska *samtliga* försäljningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer i andra EU-länder än där företaget har sitt säte eller fast etableringsställe redovisas enligt den ordningen (nya artikel 369b). Ett företag som har valt att tillämpa unionsordningen kan alltså inte välja att redovisa en del av försäljningen av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner enligt de allmänna reglerna och en annan del enligt unionsordningen (förutsatt att försäljningen i sig omfattas av ordningen).

Som exempel kan tas följande. Ett företag har sitt säte i Sverige och ett fast etableringsställe i Danmark. Företaget säljer elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige, Danmark, Tyskland, Spanien och Frankrike. Om företaget väljer att tillämpa unionsordningen ska den användas för att redovisa försäljningarna i Tyskland, Spanien och Frankrike. Eftersom sätet är i Sverige blir Sverige identifieringsstat. Det saknar betydelse från vilket land försäljningarna till Tyskland, Spanien och Frankrike sker. Försäljningar från både Sverige och Danmark ska således redovisas inom unionsordningen. Försäljningarna till Sverige och Danmark, som alltså inte omfattas av den särskilda ordningen, redovisas enligt allmänna regler.

I likhet med vad som gäller för tredjelandsordningen kan ett företag som redan har en annan medlemsstat som identifieringsstat inte också få ett identifieringsbeslut i Sverige.

För unionsordningen gäller att identifieringsstat ska vara den medlemsstat där den beskattningsbara personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller, om det inte finns något säte inom EU, där personen har ett fast etableringsställe. Om en beskattningsbar person inte har något säte inom EU men har flera fasta etableringsställen inom EU får denne som identifieringsstat välja vilken som helst av de medlemsstater där denne har ett fast etableringsställe. När den beskattningsbara

personen har valt en stat som identifieringsstat är denne bunden av beslutet för det innevarande kalenderåret och de två närmast följande kalenderåren (se nya artikel 369a andra stycket i direktivet). Skälet till denna begränsning är att det från kontrollsynpunkt, och även med hänsyn till kostnaderna för medlemsstaterna, inte har ansetts lämpligt att ett företag byter identifieringsstat alltför ofta.

Om ett företag, som inte har säte inom EU men har flera fasta etableringsställen belägna i skilda EU-länder, har meddelats ett identifieringsbeslut i ett av dessa EU-länder kan det således inte få ett identifieringsbeslut i en annan medlemsstat förrän det har gått minst två kalenderår. Det förhåller sig naturligtvis annorlunda om företaget exempelvis flyttar det fasta etableringsstället från den stat som valts som identifieringsstat till en annan medlemsstat eller om företaget flyttar sitt säte från ett tredje land till en annan medlemsstat än den som valts som identifieringsstat. I sådana fall är den beskattningsbara personen inte bunden av identifieringsbeslutet. Reglerna avseende ändring av identifieringsstat behandlas närmare i avsnitt 6.2.8.

För att företaget ska få ett identifieringsbeslut krävs vidare att det inte löper någon karenstid för företaget (se artikel 57g tredje stycket och artikel 58b.1 i tillämpningsförfordningen). På motsvarande vis som för tredjelandsordningen bör det i klargörande syfte tas in en hänvisning till dessa bestämmelser i den svenska lagtexten.

Lagstiftningsåtgärder

Ovanstående föranleder ändringar i 1, 2 och 4 §§ samt införande av nya 4 a–4 c §§ lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.2.2 Sökandens uppgiftsskyldighet

För att myndigheten ska kunna fatta ett identifieringsbeslut behövs ett antal uppgifter från den beskattningsbara personen.

För tredjelandsordningen gäller att den beskattningsbara personen i ansökan ska lämna följande uppgifter: namn; postadress; elektroniska adresser, inbegripet webbplatser; nationellt skattenummer om ett sådant finns och en anmälan (eng. ”statement”) om att personen inte redan är registrerad till mervärdesskatt inom EU (nya artikel 361 i direktivet). Den beskattningsbara personen ska även underrätta myndigheten i identifieringsstaten om tidpunkten för när verksamheten inleds (nya artikel 360). De nya bestämmelserna i direktivet innebär inte någon förändring i förhållande till vad som gäller i dag.

I svensk rätt finns motsvarande gällande bestämmelser i 3 § första och andra styckena i förordningen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Vidare anges i tredje stycket i nämnda paragraf att formulär för ansökan ska fastställas av Skatteverket. Något behov av lagstiftningsåtgärder föranleder därmed inte de nya bestämmelserna i direktivet i detta avseende.

Beträffande unionsordningen anges i nya artikel 369c att den beskattningsbara personen ska underrätta myndigheten om när dennes verksamhet inom ramen för denna ordning inleds. I de flesta fall bör ett

företag som vill tillämpa unionsordningen redan vara registrerat till mervärdesskatt i den stat där det är etablerat. Även nystartade företag som ännu inte är registrerade enligt de allmänna reglerna kommer normalt att registrera sig också enligt dessa regler, exempelvis till följd av att man avser att sälja elektroniska tjänster till privatpersoner i sin egen medlemsstat och inte enbart till privatpersoner i andra EU-länder. Några bestämmelser om vilka ytterligare uppgifter som en ansökan ska innehålla finns mot den bakgrunden inte i direktivet. En tillräcklig reglering för svenskt vidkommande bör därför vara att det i förordning framgår att även formulär för ansökan enligt unionsordningen ska fastställas av Skatteverket.

Att en ansökan enligt unionsordningen ska innehålla liknande uppgifter som en ansökan enligt tredjelandsordningen följer av det gemensamma meddelande som fastställts för utbyte av information mellan medlemsstaterna, se artikel 3.1 och bilaga I till kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 815/2012 av den 13 september 2012 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EU) nr 904/2010 när det gäller de särskilda ordningarna för icke-etablerade beskattningsbara personer som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer¹⁶. I fråga om unionsordningen behövs självfallet inte någon försäkran om att personen inte redan är registrerad till mervärdesskatt inom EU men däremot ska vissa andra uppgifter anges som exempelvis samtliga fasta etableringsställen inom EU och om personen är en mervärdesskattegrupp.

6.2.3 Mervärdesskattegrupper

Promemorians förslag: Huvudmannen för en mervärdesskattegrupp ska redovisa och betala skatten till Skatteverket.

Skälen för promemorians förslag: Av 6 a kap. 1 § ML framgår att två eller flera beskattningsbara personer får anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp). I 6 a kap. 2 § ML anges vilka som får ingå i en mervärdesskattegrupp. De som får ingå är beskattningsbara personer som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap. 9 eller 10 § (finansieringstjänster och försäkringstjänster), beskattningsbara personer med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla förstnämnda personer varor eller tjänster samt beskattningsbara personer som är kommissionärsföretag och kommittentföretag i ett sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Motsvarande bestämmelser, som är valfria för medlemsstaterna, finns i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. För närvarande är det, utöver Sverige, 15 medlemsstater som har utnyttjat denna möjlighet.

¹⁶ EUT L 249, 14.9.2012, s. 3 (Celex 32012R0815).

En mervärdesskattegrupp som är etablerad i Sverige får använda unionsordningen med Sverige som identifieringsstat, under förutsättning att gruppen tillhandahåller sådana tjänster som omfattas av den särskilda ordningen och uppfyller övriga villkor. Som framgår av föregående avsnitt är en sökande i sin ansökan om tillåtelse att använda unionsordningen skyldig att uppge om denne är en mervärdesskattegrupp.

Enligt de allmänna reglerna i skatteförfarandelagen gäller att det är företrädaren för gruppen, dvs. huvudmannen, som registreras och ges registreringsnummer till mervärdesskatt (5 kap. 3 § och 7 kap. 1 § andra stycket). Vidare anges i förstnämnda bestämmelse att det är huvudmannen som ska redovisa och betala mervärdesskatt för den verksamhet som gruppen bedriver och i övrigt företräda gruppen i frågor som rör mervärdesskatt. Motsvarande bör gälla vid tillämpningen av den särskilda ordningen. Det bör därför införas en bestämmelse som anger att så är fallet.

En mervärdesskattegrupp kan endast utgöras av företag etablerade i samma medlemsstat. Om ett företag som blir medlem i en mervärdesskattegrupp har ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat anses företaget lösgöra sig från detta fasta etableringsställe i samband med att företaget blir en del av mervärdesskattegruppen. Vid tillämpningen av reglerna för unionsordningen bortses därför från detta fasta etableringsställe. Försäljningar från det fasta etableringsstället ska alltså inte redovisas inom den särskilda ordningen. Däremot kan gruppens försäljningar till icke beskattningsbara personer i den medlemsstat där det fasta etableringsstället är beläget redovisas i en deklaration enligt den särskilda ordningen. I ansökan om identifieringsbeslut ska inte någon uppgift om det fasta etableringsstället lämnas. Det nu sagda kan beläggas av följande exempel.

En mervärdesskattegrupp i Sverige består av fyra företag. Ett av företagen har ett fast etableringsställe i Danmark. Företagen som ingår i gruppen säljer elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige, Danmark, Tyskland, Nederländerna och Belgien. Det fasta etableringsstället i Danmark säljer elektroniska tjänster till privatpersoner i Danmark och Sverige. Mervärdesskattegruppen tillämpar unionsordningen och har Sverige som identifieringsstat. Vid ansökan om identifieringsbeslut lämnades det inte någon uppgift om det fasta etableringsstället i Danmark. I den deklaration som lämnas enligt den särskilda ordningen redovisas gruppens omsättningar i Danmark, Tyskland, Nederländerna och Belgien. Det fasta etableringsställets försäljningar redovisas inte i gruppens deklaration. Däremot skulle det fasta etableringsstället kunna ansöka om att tillämpa unionsordningen med Danmark som identifieringsstat och deklarera sina försäljningar i Sverige genom den särskilda ordningen.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 4 d §, lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.2.4 Överföring av uppgifter till andra medlemsstater

Efter att den behöriga myndigheten har fått in en ansökan av en beskattningsbar person och fattat ett identifieringsbeslut ska myndigheten

till övriga medlemsstater överföra den information som den beskattningsbara personen angett i sin ansökan. När det gäller tredjelandetsordningen ska detta göras inom tio dagar efter utgången av den månad under vilken informationen lämnas in av den beskattningsbara personen enligt nya artikel 44.2 i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete). Motsvarande gäller för unionsordningen.

De särskilda ordningarna innebär – som redan framgått – att den stat som företaget valt att identifiera sig i (identifieringsstaten) är kontaktpunkt, medan det fortfarande är de stater där omsättningarna sker (konsumtionsstaterna) som är beskattningssländer för omsättningarna. Det är mot den bakgrunden viktigt att information om företaget snabbt sänds vidare till konsumtionsstaterna.

6.2.5 Tilldelning av identifieringsnummer

Promemorians förslag: Den som använder en särskild ordning ska ges ett identifieringsnummer. För den som har en etablering i Sverige ska som identifieringsnummer användas dennes registreringsnummer till mervärdesskatt.

Skälen för promemorians förslag: Den som fått tillåtelse att använda tredjelandetsordningen ska enligt ändrade artikel 362 i direktivet tilldelas ett identifieringsnummer av identifieringsstaten. Bestämmelsen innebär ingen förändring mot vad som gäller i dag. Motsvarande regel finns i nuvarande 7 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Av denna bestämmelse framgår även att det är Skatteverket som tilldelar identifieringsnummer.

Det särskilda identifieringsnummer som tilldelas dem som redovisar skatt enligt tredjelandetsordningen ska inte vara tillgängligt via VIES (VAT Information Exchange System). Ett skäl till detta är att det inte ska vara möjligt för ett sådant företag att utnyttja det tilldelade numret för göra ett unionsinternt förvärv av varor (se prop. 2002/03:77 s. 46 f.).

När det gäller unionsordningen ska det registreringsnummer som redan tilldelats den beskattningsbara personen med avseende på dennes skyldigheter enligt det nationella systemet användas som identifieringsnummer (nya artikel 369d i direktivet, jfr även nya artikel 57e i tillämpningsförfordningen). Om den beskattningsbara personen inte redan är registrerad i enlighet med de allmänna reglerna i identifieringsstaten när denne ansöker om registrering enligt unionsordningen ska således registrering enligt de allmänna reglerna ske. Regler motsvarande artikel 369d bör tas in i lagen.

Liksom tidigare bör det i fråga om tredjelandetsordningen ankomma på regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer att närmare bestämma hur identifieringsnumret ska utformas, jfr nuvarande 4 § förordningen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. För unionsordningen gäller motsvarande avseende utformningen av registreringsnummer för mervärdesskatt, se 2 kap. 2 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Förslaget föranleder ändringar i 7 § lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.2.6 Sammanfattande beskrivning av hanteringen enligt de särskilda ordningarna

Hanteringen enligt tredjelandsordningen innebär allmänt sett följande.

1. En beskattningsbar person i ett land utanför EU ansöker om att få tillämpa den särskilda ordningen hos skattemyndigheten i vilken medlemsstat som helst.
2. Skattemyndigheten i medlemsstaten beslutar att tillåta detta och tilldelar samtidigt den beskattningsbara personen ett identifieringsnummer. Denna medlemsstat blir identifieringsstat.
3. Skattemyndigheten lagrar uppgifterna om den beskattningsbara personen i ett nationellt register. Företaget registreras således inte i det vanliga mervärdesskatteregistret eftersom en sådan registrering skulle medföra att den särskilda ordningen inte kan tillämpas.
4. Skattemyndigheten informerar samtliga övriga medlemsstater om åtgärden. Även de övriga medlemsstaterna kan lagra uppgifterna i motsvarande nationella, från det vanliga mervärdesskatteregistret fristående, register.

Hanteringen enligt unionsordningen skiljer sig i vissa avseenden från vad som gäller för tredjelandsordningen. Unionsordningen innebär allmänt sett följande.

1. En beskattningsbar person som har etablerat säte för sin ekonomiska verksamhet inom EU ansöker hos skattemyndigheten i denna stat om att få tillämpa en särskild ordning. Om den beskattningsbara personen inte har sitt säte inom EU men har ett fast etableringsställe i ett EU-land ska ansökan göras till denna stat. Om det finns flera fasta etableringsställen inom EU får ansökan göras till vilken som helst av de EU-länder där det finns ett fast etableringsställe.
2. Skattemyndigheten i den stat till vilken ansökan gjorts beslutar att tillåta att unionsordningen får användas och identifierar samtidigt den beskattningsbara personen med hjälp av dennes registreringsnummer i det vanliga mervärdesskatteregistret. Denna stat blir identifieringsstat.
3. Skattemyndigheten lagrar uppgifterna om den beskattningsbara personen i ett nationellt register.
4. Skattemyndigheten informerar samtliga övriga medlemsstater om åtgärden. Även i detta fall kan de övriga medlemsstaterna lagra uppgifterna i motsvarande nationella, från det vanliga mervärdesskatteregistret fristående, register.

6.2.7 Från vilken tidpunkt tillämpas en särskild ordning?

I de gällande bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet finns det inte några bestämmelser i fråga om från vilken tidpunkt en särskild ordning får tillämpas. Inte heller innehåller de nya bestämmelserna någon reglering om detta. För att reglerna om de särskilda ordningarna ska vara enkla och tydliga för företagen och tillämpas på ett enhetligt sätt inom EU har det i tillämpningsförfordningen införts bestämmelser om från vilken tidpunkt en särskild ordning får användas.

Huvudregeln är att om ett företag meddelar identifieringsstaten att det vill använda en särskild ordning gäller ordningen från och med första dagen i följande kalenderkvartal (nya artikel 57d första stycket i tillämpningsförfordningen).

Detta innebär exempelvis att om ansökan görs den 31 mars tillämpas ordningen redan från och med den 1 april. Det innebär också att även om ansökan görs så tidigt som den 1 januari tillämpas den särskilda ordningen först från och med den 1 april.

För att underlätta för nystartade företag och undvika onödiga administrativa kostnader för skattemyndigheterna har det införts en undantagsreglering för nystartade verksamheter. Om de tjänster som ska omfattas av en särskild ordning tillhandahålls för första gången före första dagen på ett kalenderkvartal, ska ordningen tillämpas redan från och med dagen för tillhandahållandet, förutsatt att ansökan görs senast den tionde dagen i den månad som följer på tillhandahållandet (artikel 57d andra stycket). Härigenom undviks att ett företag tvingas registrera sig enligt de allmänna reglerna i flera olika medlemsstater endast under en kort tid innan det kan börja tillämpa en särskild ordning. Undantagsregeln kan illustreras av följande exempel.

1. Ett företag säljer elektroniska tjänster till privatpersoner inom EU eller i ett annat EU-land för första gången den 15 december. Ansökan sker den 10 januari. Den särskilda ordningen tillämpas från och med den 15 december.
2. Ett företag tillhandahåller elektroniska tjänster för första gången den 15 december. Ansökan sker först den 20 januari. Den särskilda ordningen kan därför inte tillämpas förrän från och med den 1 april. Huvudregeln gäller alltså.
3. Ett företag tillhandahåller elektroniska tjänster för första gången den 2 januari. Ansökan sker den 2 februari. Den särskilda ordningen tillämpas från och med den 2 januari.

Möjligheten till retroaktiv tillämpning enligt undantagsregeln omfattar situationer när ett företag för första gången säljer telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner inom EU (tredjelandsordningen) eller privatpersoner i en medlemsstat där företaget inte har sitt säte eller ett fast etableringsställe (unionsordningen). När det gäller tredjelandsordningen anses ett företag som tidigare endast har omsatt dessa tjänster till andra företag eller till privatpersoner utanför EU som nystartat i detta sammanhang. För unionsordningen gäller att ett företag som tidigare har omsatt sådana tjänster till privatpersoner i den stat där företaget har säte eller ett fast

etableringsställe kan tillämpa undantagsregleringen. Undantagsregleringen kan således inte tillämpas om företaget till följd av omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner redan är registrerat till mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna i någon medlemsstat, där det inte har säte eller fast etableringsställe, och önskar avregistrera sig där för att i stället använda den särskilda ordningen. I det fallet gäller huvudregeln och den särskilda ordningen tillämpas därmed från och med första dagen på närmast följande kalenderkvartal efter det kvartal under vilket ansökan gjordes. Att företaget är registrerat enligt de allmänna reglerna av någon annan anledning än omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner bör inte innebära att undantagsregleringen inte är tillämplig.

Bestämmelserna i tillämpningsförfordningen är direkt gällande i Sverige och ska alltså inte genomföras.

6.2.8 Ändring av identifieringsstat

Enligt unionsordningen ska identifieringsstat vara den medlemsstat där den beskattningsbara personen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om det inte finns något säte inom EU ska den beskattningsbara personen identifieras där denne har ett fast etableringsställe. Om det finns flera fasta etableringsställen inom EU får den beskattningsbara personen som identifieringsstat välja vilken som helst av de medlemsstater där denne har ett fast etableringsställe. Den beskattningsbara personen är därefter bunden av sitt beslut för de två närmast följande kalenderåren. Denna reglering återfinns, som tidigare nämnts, i nya artikel 369a andra stycket i direktivet.

Om den beskattningsbara personen flyttar sitt säte eller flyttar sitt fasta etableringsställe från den stat som valts som identifieringsstat till en annan medlemsstat upphör den förstnämnda staten att vara identifieringsstat. Detta beror på att grunden för definitionen av identifieringsstat i nya artikel 369a första stycket 2 i direktivet är att den beskattningsbara personen har antingen sitt säte eller ett fast etableringsställe i denna stat (se även nya artikel 57f.1 i tillämpningsförfordningen).

Av artikel 57f.1 i tillämpningsförfordningen framgår även att för att få fortsätta använda unionsordningen utan avbrott ska den beskattningsbara personen underrätta behöriga myndigheter om den stat dit sätet eller det fasta etableringsstället flyttats. Motsvarande gäller om den beskattningsbara personen flyttar sätet till tredje land men behåller ett fast etableringsställe i en annan medlemsstat eller inrättar ett nytt fast etableringsställe i en annan medlemsstat.

Som exempel på situationer där en ändring av identifieringsstat blir aktuell kan anges följande.

1. Ett företag flyttar sitt säte från en medlemsstat till en annan medlemsstat.
2. Ett företag har inte något säte inom EU men har ett fast etableringsställe i en medlemsstat. Företaget flyttar det fasta etableringsstället till en annan medlemsstat.

3. Ett företag har inte något säte inom EU men har flera fasta etableringsställen i olika medlemsstater. Företaget lägger ned det fasta etableringsstället i den stat som valts som identifieringsstat men behåller övriga fasta etableringsställen.
4. Ett företag flyttar sitt säte från en medlemsstat till ett land utanför EU men har fortfarande kvar ett fast etableringsställe inom EU.
5. Ett företag har sitt säte i tredje land och ett fast etableringsställe inom EU. Företaget flyttar sätet till en annan medlemsstat än den i vilken det fasta etableringsstället är beläget.

En ändring av identifieringsstat gäller från den dag då den beskattningsbara personen upphörde att ha sitt säte eller ett fast etableringsställe i den tidigare identifieringsstaten (nya artikel 57f.2 i tillämpningsförordningen). Ändringen gäller således omedelbart. En följd av regleringen är att en beskattningsbar person kan bli skyldig att ge in två olika deklarationer för samma kalenderkvartal till olika medlemsstater.

För att en beskattningsbar person ska kunna fortsätta använda unionsordningen utan avbrott vid byte av identifieringsstat krävs att den beskattningsbara personen informerar både den gamla och den nya identifieringsstaten om förändringen avseende säte eller fast etableringsställe senast den tionde dagen i månaden efter förändringen, se nya artikel 57h.2 i tillämpningsförordningen. Av artikeln framgår även att denne ska lämna motsvarande uppgifter till den nya identifieringsstaten som vid den första identifieringen, dvs. när den beskattningsbara personen för första gången anslöt sig till den särskilda ordningen.

Underrättelsen om förändringen av etableringen behöver inte lämnas samtidigt till den gamla och den nya identifieringsstaten. Det som är avgörande är i stället att uppgifterna inte lämnas senare än tionde dagen i månaden efter förändringen. Om företaget inte uppfyller upplysningskyldigheten inom den nämnda tiden tillämpas i stället huvudregeln om när ett identifieringsbeslut börjar gälla (artikel 57d första stycket i tillämpningsförordningen). Bestämmelserna kan illustreras av följande exempel.

1. Ett företag flyttar och inrättar ett nytt säte i en annan medlemsstat den 20 mars. Den 15 mars informerade företaget den dåvarande identifieringsstaten om flyttningen. Först den 9 april underrättar företaget den stat i vilken sätet inrättats. Denna stat blir ny identifieringsstat redan från och med den 20 mars. Senast den 20 april ska företaget lämna in deklarationer till både den gamla och nya identifieringsstaten (se nya artikel 59.4 i tillämpningsförordningen).
2. Ett företag flyttar och inrättar ett nytt säte i en annan medlemsstat den 2 april. Först den 15 maj informerar företaget den gamla och nya identifieringsstaten om flyttningen. Eftersom underrättelserna inte lämnas inom den i artikel 57h föreskrivna tiden, får företaget inte fortsätta tillämpa unionsordningen utan avbrott. En uteslutning (återkallelse av identifieringsbeslutet) får verkan redan från och med den 2 april, se artikel 58 femte stycket i

tillämpningsförförordningen. Företaget får sedan tillämpa den särskilda ordningen, med den nya staten som identifieringsstat, först från och med den 1 juli, dvs. den första dagen i det följande kalenderkvartalet i enlighet med huvudregeln i artikel 57d första stycket. Undantagsregeln för nystartade företag som möjliggör retroaktiv identifiering för en särskild ordning är inte tillämplig (artikel 57d andra stycket). Företaget ska redovisa mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna för tiden 2 april–30 juni.

Normalt sett bör ett företag som avser att vidta större förändringar i sin organisationsstruktur, exempelvis en flyttning av sätet från en medlemsstat till en annan, påbörja sina förberedelser i god tid. Det kan därför antas att tidsfristen för upplysningsskyldigheten inte kommer att innebära några problem för företagen i praktiken och att den särskilda ordningen därmed kommer att kunna tillämpas utan avbrott för de som önskar det.

Det bör tilläggas att det är den nya identifieringsstaten som beslutar om ett företag ska få fortsätta tillämpa den särskilda ordningen men med denna stat som ny identifieringsstat. När det gäller tidsfristerna för upplysningsskyldigheten bör påpekas att det inte finns någon skyldighet för medlemsstaterna att tillämpa en reglering av sådant slag som för svenskt vidkommande finns intagen i lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid. Tvärtom är det – för att reglerna ska tillämpas på ett enkelt och enhetligt sätt inom EU – lämpligt att de i tillämpningsförförordningen angivna tidsfristerna gäller utan hänsyn till eventuella nationella helgdagar. För att vara på den säkra sidan bör därför ett företag försäkra sig om att underrättelserna lämnas till både den gamla och nya identifieringsstaten senast den tionde dagen även om denna dag infaller på en helgdag.

6.2.9 Byte mellan de särskilda ordningarna

Det kan inträffa att ett företag vidtar sådana förändringar i sin organisationsstruktur att det inte längre uppfyller förutsättningarna för att tillämpa en viss särskild ordning. Som exempel på sådana situationer kan anges följande.

1. Ett företag flyttar sitt säte från ett EU-land till ett tredje land.
2. Ett företag har sitt säte i tredje land. Företaget har inga fasta etableringsställen och är identifierat enligt tredjelandsordningen. Företaget inrättar ett fast etableringsställe i ett EU-land.
3. Ett företag har säte i ett EU-land och ett fast etableringsställe i ett annat EU-land. Företaget flyttar sätet till tredje land och lägger ned det fasta etableringsstället.

Företaget ska informera den gamla identifieringsstaten om förändringen senast den tionde dagen i månaden efter händelsen i fråga (flyttningen etc.), se nya artikel 57h.1 i tillämpningsförförordningen. Eftersom företaget inte längre uppfyller villkoren för att få använda den särskilda ordningen ska denna stat återkalla identifieringsbeslutet (utesluta företaget), jfr de nya artiklarna 363c och 369e c i direktivet. En sådan uteslutning får

verkan redan från och med datumet för förändringen, se nya artikel 58 femte stycket i tillämpningsförordningen. Om företaget vill övergå till den andra särskilda ordningen utan avbrott ska ansökan lämnas in till den nya identifieringsstaten senast den tionde dagen i den månad som följer på flyttningen (artikel 57d andra stycket i tillämpningsförordningen). Eftersom företaget inte tidigare tillhandahållit tjänster som omfattas av denna särskilda ordning räknas det som nystartat enligt nyssnämnda bestämmelse i tillämpningsförordningen och får därmed använda möjligheten till retroaktiv tillämpning (se avsnitt 6.2.7). Ett företag kan naturligtvis ha samma identifieringsstat enligt båda de särskilda ordningarna, till exempel ett företag i tredje land som valt att identifiera sig i Sverige enligt tredjelandsordningen och som sedan inrättar ett fast etableringsställe här.

Innebörden av bestämmelserna kan belysas med följande exempel.

1. Ett företag har säte och ett fast etableringsställe inom EU. Företaget är identifierat enligt unionsordningen. Den 3 maj flyttar företaget sitt säte till tredje land samtidigt som det fasta etableringsstället upphör. Företaget fortsätter att tillhandahålla privatpersoner inom EU elektroniska tjänster. Den 1 juni informerar företaget identifieringsstaten (dvs. den stat där det identifierats enligt unionsordningen) om flyttningen. Denna stat fattar beslut om uteslutning (återkallelse av identifieringsbeslutet). Beslutet får verkan redan från och med den 3 maj. Den 9 juni ansöker företaget om att få identifieras enligt tredjelandsordningen i ett annat EU-land. Denna stat blir ny identifieringsstat från och med den 3 maj. Företaget övergår alltså direkt från unionsordningen till tredjelandsordningen. Senast den 20 juli ska företaget lämna in deklarationer till både den gamla och nya identifieringsstaten (se nya artikel 59.3 i tillämpningsförordningen).
2. Ett företag har sitt säte i tredje land. Företaget är identifierat enligt tredjelandsordningen i Danmark. Den 25 oktober inrättar företaget ett fast etableringsställe i Sverige. Den 15 november informerar företaget myndigheten i Danmark om etableringen i Sverige. Samtidigt ansöker företaget om att få ett identifieringsbeslut i Sverige. Eftersom ansökan lämnats efter den 10 november är inte undantagsregeln för nystartade verksamheter enligt artikel 57d andra stycket tillämplig. Unionsordningen kan tillämpas först från och med den 1 januari (artikel 57d första stycket). Företaget ska redovisa mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna för tiden den 25 oktober–31 december.

6.3 Återkallelse av identifieringsbeslut

6.3.1 I vilka situationer ska ett identifieringsbeslut återkallas?

Promemorians förslag: Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut om den beskattningsbara personen missköter sig eller av något annat skäl inte längre uppfyller förutsättningarna för att få tillämpa den särskilda ordningen.

Skälen för promemorians förslag: Ett identifieringsbeslut, dvs. ett beslut om att en beskattningsbar person får använda en särskild ordning, gäller tills den behöriga myndigheten i identifieringsstaten beslutar att det inte längre ska gälla. Ett identifieringsbeslut ska av myndigheten återkallas och den beskattningsbara personen därmed uteslutas från tredjelandsordningen i följande situationer (nya artikel 363 i direktivet):

1. Den beskattningsbara personen underrättar identifieringsstaten om att denne inte längre tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster.
2. Det på annat sätt kan antas att dennes beskattningsbara verksamhet har avslutats.
3. Den beskattningsbara personen inte längre uppfyller villkoren för att få använda den särskilda ordningen.
4. Den beskattningsbara personen ständigt bryter mot reglerna i den särskilda ordningen.

I nya artikel 369e i direktivet anges motsvarande förutsättningar i fråga om unionsordningen. Av artikeln följer att återkallelse ska ske i följande situationer.

1. Den beskattningsbara personen underrättar identifieringsstaten om att denne inte längre tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster.
2. Det på annat sätt kan antas att dennes beskattningsbara verksamhet inom ramen för denna särskilda ordning har avslutats.
3. Den beskattningsbara personen inte längre uppfyller villkoren för att få använda den särskilda ordningen.
4. Den beskattningsbara personen ständigt bryter mot reglerna i den särskilda ordningen.

Som framgår är förutsättningarna för återkallelse enligt de båda särskilda ordningarna likartade.

Med undantag för att även telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar omfattas innebär nya artikel 363 i sak ingen förändring i förhållande till vad som gäller i dag. Utöver vad som följer av utvidgningen av vilka tjänster som omfattas är därför någon förändring av materiell karaktär inte behövlig i motsvarande svenska bestämmelse, nuvarande 9 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Däremot föreslås språkliga och redaktionella ändringar för att närmare anpassa bestämmelsen till

direktivet. Dessutom föreslås en motsvarighet till nya artikel 369e införas.

I den svenska lagtexten används uttrycket ”återkallelse” i stället för EU-lagstiftningens ”uteslutning”. I denna promemoria används ibland samma uttryck som i direktivet. Någon skillnad mellan innebörden av de olika uttrycken finns inte.

Det bör betonas att det endast är identifieringsstaten som har befogenhet att fatta ett beslut om att återkalla ett meddelat identifieringsbeslut enligt en särskild ordning. Till grund för ett sådant beslut kan ligga till exempel information från en konsumtionsstat (se nya artikel 58 tredje stycket i tillämpningsförfordningen). En konsumtionsstat kan emellertid aldrig själv besluta att ett företag inte längre får tillämpa en särskild ordning. Vid beslut om uteslutning gäller identifieringsstatens nationella förfaranderegler.

I tillämpningsförfordningen har det tagits in ett antal bestämmelser för att klargöra i vilka fall uteslutning ska ske. Syftet är att reglerna ska vara enkla och förutsebara för företagen och att de ska tillämpas lika i samtliga medlemsstater. Tillämpningsförfordningen är, som redan nämnts, direkt gällande och ska därför inte genomföras i svensk rätt. Av de nya bestämmelserna i den framgår följande.

Om en beskattningsbar person inte har tillhandahållit någon av de tjänster som omfattas av den särskilda ordningen i någon konsumtionsstat under åtta på varandra följande kalenderkvartal ska det antas att dess verksamhet har avslutats i den mening som avses i artikel 363 b eller artikel 369e b i direktivet (nya artikel 58a). Av sistnämnda artikel framgår även att det inte gäller någon karenstid vid uteslutning på denna grund. Företaget kan därför, om det så önskar, börja använda en särskild ordning igen så snart det återupptar verksamheten. Den särskilda ordningen börjar gälla från den tidpunkt som följer av bestämmelserna om detta, se artikel 57d i tillämpningsförfordningen (avsnitt 6.2.7). Det bör nämnas att artikel 58a förutsätter att så kallade nolldeklarationer lämnats in för hela den angivna tidsperioden. Om företaget inte uppfyllt sin skyldighet att lämna deklarationer kan uteslutning i stället ske med stöd av artikel 363 d eller artikel 369e d. Deklarationsskyldigheten gäller således även om några omsättningar som omfattas av den särskilda ordningen inte gjorts.

När det gäller uteslutning till följd av att en beskattningsbar person ständigt har brutit mot reglerna i en särskild ordning enligt artikel 363 d eller artikel 369e d i direktivet anges i nya artikel 58b i tillämpningsförfordningen tre fall när uteslutning på den grunden ska ske.

Det första fallet är när en beskattningsbar person inte har lämnat in deklarationer för de tre närmast föregående kalenderkvartalen inom tio dagar efter det att en påminnelse för vart och ett av dessa kvartal har skickats ut (artikel 58b.2 a). Bestämmelsen kan illustreras av ett exempel.

Ett företag har inte lämnat in deklarationen för januari–mars den 20 april (artikel 364 respektive 369f i direktivet). Identifieringsstaten skickar ut en påminnelse den 30 april (nya artikel 60a i tillämpningsförfordningen). Företaget lämnar in deklarationen den 15 maj. Den 20 juli har företaget inte lämnat in deklarationen för april–juni. Påminnelse skickas ut den 30 juli. Den 20 augusti lämnar företaget in deklarationen. Den 20 oktober har företaget inte lämnat in deklarationen för juli–

september. Påminnelse skickas ut den 30 oktober. Den 12 november lämnar företaget in deklarationen. Identifieringsstaten ska utesluta företaget.

Förutsättningar för uteslutning föreligger även om någon av deklarationerna, eller samtliga tre deklarationer, inte lämnats in överhuvudtaget.

Om företaget i det ovan redovisade exemplet skulle ha lämnat in deklarationen för april–juni den 3 augusti i stället för den 20 augusti skulle det inte ha förelegat förutsättningar för uteslutning.

Det andra fallet, som regleras i artikel 58b.2 b, är när den deklarerade mervärdesskatten för vart och ett av de tre närmast föregående kalenderkvartalen inte betalats inom tio dagar efter det att en påminnelse för vart och ett av dessa kvartal har skickats ut. Uteslutning ska dock inte ske om det återstående obetalda beloppet understiger 100 euro för vart och ett av dessa kalenderkvartal.

Två exempel för att illustrera bestämmelsen.

1. Ett företag har deklarerat ett mervärdesskattebelopp på 900 euro för kalenderkvartalet januari–mars men har den 20 april inte betalat in något belopp (artikel 367 respektive 369i i direktivet). Identifieringsstaten skickar ut en påminnelse den 30 april (nya artikel 63a i tillämpningsförfordningen) och företaget betalar 100 euro. Återstående obetalat belopp är således 800 euro. För kvartalet april–juni har företaget deklarerat 1 200 euro. Efter att en påminnelse har skickats ut den 30 juli är återstående obetalat belopp 1 000 euro. För kvartalet juli–september har 800 euro deklarerats. Efter en påminnelse den 30 oktober uppgår återstående obetalat belopp till 500 euro. Förutsättningar för att utesluta företaget föreligger.
2. Ett företag har deklarerat ett skattebelopp på 350 euro för kvartalet oktober–december. Efter en påminnelse den 30 januari är återstående obetalat belopp 50 euro. För kvartalet januari–mars har företaget den 20 april deklarerat 1 000 euro och efter en påminnelse den 30 april är återstående obetalat belopp 80 euro. För kvartalet april–juni har företaget den 20 juli deklarerat 1 100 euro och efter påminnelse den 30 juli uppgår återstående obetalat belopp till 50 euro. Förutsättningar för att utesluta företaget föreligger inte.

Det tredje fallet (artikel 58b.2 c) avser skyldigheten att göra sådant underlag för fullgörandet av deklarations- och uppgiftsskyldigheten som avses i artikel 369 eller artikel 369k i direktivet tillgängligt på elektronisk väg. Bestämmelsen innebär att uteslutning ska ske av en beskattningsbar person om denne en månad efter en påminnelse från identifieringsstaten om att efterkomma en begäran från identifieringsstaten eller konsumtionsstaten inte har gjort underlaget tillgängligt på elektronisk väg. Som exempel kan anges följande.

En konsumtionsstat begär den 15 mars att få tillgång till bokföringen. Inget underlag ges in. Den 5 maj skickar identifieringsstaten en påminnelse till företaget om att bokföringen inte gjorts tillgänglig. Den 5 juni har företaget, trots påminnelsen, inte gjort bokföringen tillgänglig på elektronisk väg. Förutsättningar för uteslutning föreligger.

För att uteslutning ska kunna ske är det enligt tillämpningsförfordningen inte nödvändigt att det är visat att företaget verkligen fått del av påminnelserna. Som redan nämnts gäller dock identifieringsstatens nationella förfaranderegler i samband med ett beslut om uteslutning. Om Sverige är identifieringsstat gäller exempelvis Skatteverkets kommunikationsskyldighet (se närmare avsnitt 6.9.5).

Uppräkningen av situationer då en beskattningsbar person ska anses ständigt ha brutit mot reglerna i en särskild ordning i artikel 58b.2 i förfordningen är inte uttömmande. Att det förhåller sig så framgår av ordet ”åtminstone” (eng. ”at least”) i andra punktens inledning. Uteslutning till följd av att företaget ständigt har brutit mot reglerna i en särskild ordning kan således ske även i andra fall än de som anges i tillämpningsförfordningen. Om en sådan situation som anges i uppräkningsföreligger är dock identifieringsstaten skyldig att utesluta företaget. Det finns således inte något utrymme för identifieringsstaten att i dessa fall inte besluta att återkalla ett identifieringsbeslut.

Förslaget föranleder ändringar i 9 § och införande av nya 9 a § lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.3.2 Från vilken tidpunkt gäller en återkallelse?

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte några bestämmelser om från vilken tidpunkt ett beslut om uteslutning (återkallelse) gäller. För att de särskilda ordningarna ska tillämpas lika i alla medlemsstater, har det i tillämpningsförfordningen förts in regler om när ett sådant beslut får verkan.

Enligt nya artikel 58 fjärde stycket gäller en uteslutning från och med första dagen i kalenderkvartalet efter den dag då beslutet om uteslutning skickades till företaget på elektronisk väg. Om beslutet skickas till exempel den 3 april är företaget uteslutet från och med den 1 juli.

I de fall en uteslutning beror på att företaget ändrat sitt säte eller fasta etableringsställe gäller uteslutningen dock från och med dagen för förändringen (artikel 58 femte stycket), se mer om detta i avsnitten 6.2.8 och 6.2.9.

En uteslutning medför att företaget ska registrera sig till mervärdesskatt i berörda konsumtionsstater enligt de allmänna reglerna och även i övrigt fullgöra sina mervärdesskattskyldigheter i dessa stater i enlighet med de allmänna reglerna.

6.4 Frivilligt upphörande av användandet av de särskilda ordningarna

Eftersom de särskilda ordningarna är frivilliga för företagen, får ett företag när som helst besluta att det inte längre vill använda en ordning. Även om ett företag fortsätter att tillhandahålla sådana tjänster som i och för sig kan omfattas av en särskild ordning får det således upphöra att använda ordningen. Av nya artikel 57g första stycket i tillämpningsförfordningen framgår att upphörandet gäller från och med den första dagen i kalenderkvartalet närmast efter det kvartal under vilket företaget

underrättade identifieringsstaten att det avser att upphöra att använda den särskilda ordningen, under förutsättning att underrättelsen görs senast 15 dagar före utgången av kalenderkvartalet.

Bestämmelsen kan illustreras av följande exempel.

1. Ett företag anmäler den 15 mars att det vill upphöra att använda en särskild ordning. Upphörandet gäller från och med den 1 april. Det sista kalenderkvartalet som ska redovisas inom den särskilda ordningen är således januari–mars.
2. Ett företag anmäler den 25 mars att det vill upphöra att använda en särskild ordning. Upphörandet gäller först från och med den 1 juli. Det sista kalenderkvartalet som ska redovisas inom den särskilda ordningen blir således april–juni.

De mervärdesskatteskylldigheter som uppkommer efter den dag då upphörandet får verkan ska fullgöras direkt hos skattemyndigheterna i de berörda konsumtionsstaterna (nya artikel 57g andra stycket i tillämpningsförfordningen).

6.5 Karenstider

Ett företag som har fått sitt identifieringsbeslut återkallat till följd av att det ständigt har brutit mot reglerna i en särskild ordning i den mening som avses i artikel 363 d respektive artikel 369e d i direktivet får varken använda tredjelandlordningen eller unionsordningen under närmast följande åtta kalenderkvartal (se nya artikel 58b.1 i tillämpningsförfordningen). Som exempel kan tas ett företag som har uteslutits från och med den 1 juli 2016. Detta företag får tidigast använda någon av ordningarna från och med den 1 juli 2018.

Om ett företag frivilligt har upphört att använda en särskild ordning får det inte använda denna ordning i någon medlemsstat under två kalenderkvartal från och med dagen för upphörandet (nya artikel 57g tredje stycket i tillämpningsförfordningen). Ett företag som exempelvis upphört att använda unionsordningen från och med den 1 april kan således börja använda ordningen igen först från och med den 1 oktober samma år. Syftet med denna karenstid är att undvika onödiga administrativa bördor för medlemsstaterna (se skäl 7 i ingressen till förordning (EU) nr 967/2012).

De olika karenstiderna medför att ett företag kan behöva göra vissa överväganden. I de fall ett företag inte längre tillhandahåller sådana tjänster som omfattas av en särskild ordning men är osäkert på om det kommer att återuppta denna verksamhet inom den närmaste tiden kan det – i stället för att anmäla att det vill upphöra att använda den särskilda ordningen – ge in nolldeklarationer och på så sätt undvika att få någon karenstid. Enligt nya artikel 58a i tillämpningsförfordningen kan nolldeklarationer ges in för åtta på varandra följande kalenderkvartal innan företaget blir uteslutet från den särskilda ordningen. Någon karenstid gäller inte vid uteslutning i detta fall.

Under pågående karenstid ska ett företag redovisa och betala skatt enligt de allmänna reglerna.

Korrigeringar av deklarationer för perioder före utträdet ska ges in till den stat som var identifieringsstat vid den tid som ifrågavarande deklaration avser. Reglerna om deklarationer och betalningar av mervärdesskatt redovisas närmare nedan (avsnitt 6.6).

6.6 Deklaration och betalning av mervärdesskatt

6.6.1 Deklaration ska lämnas på elektronisk väg

Promemorians förslag: Den beskattningsbara personen ska för varje redovisningsperiod lämna en deklaration på elektronisk väg.

Skälen för promemorians förslag: Av de nya artiklarna 364 och 369f i direktivet framgår att den som tillämpar en särskild ordning ska lämna in en deklaration för varje kalenderkvartal på elektronisk väg till identifieringsstaten. Av artiklarna framgår vidare att detta gäller även om några tjänster som omfattas av den särskilda ordningen inte har tillhandahållits under ifrågavarande period. Slutligen framgår att deklarationen ska ges in senast den 20 i månaden efter utgången av den beskattningsperiod som deklarationen avser.

De nya bestämmelserna innebär ingen förändring i förhållande till vad som gäller i dag för företag i tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster, jfr nuvarande artikel 364 i direktivet. Denna artikel motsvaras av nuvarande 10, 11 och 14 §§ lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

I gällande lagtext finns det emellertid inte någon upplysning om att deklarationen ska ges in på elektronisk väg. För att förbättra överensstämmelsen med direktivet föreslås ett sådant förtydligande införas i lagen. Någon betydelse i sak har inte denna fråga, eftersom det framgår av förordningen om administrativt samarbete – som är direkt tillämplig – att en deklaration enligt en särskild ordning ska ges in på elektronisk väg (gällande artikel 40 och nya artikel 45), jfr prop. 2002/03:77 s. 47.

Rent praktiskt innebär förfarandet att deklarationen lämnas till behörig myndighet i identifieringsstaten via ett elektroniskt gränssnitt, vars funktioner ska uppfylla vissa gemensamt beslutade standarder.

Kommunikation på elektronisk väg ska även ske vid ansökan om tillåtelse att använda en särskild ordning och i ett antal andra situationer. Dessa behandlas i avsnitt 6.8.

Förslaget föranleder ändring i 10 § lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.6.2 Uppgifter i deklarationen

Promemorians förslag: I deklarationen ska lämnas en rad uppgifter, bland annat om beskattningsbara belopp och tillämpliga skattesatser. För unionsordningen gäller att deklarationen även ska innehålla uppgifter för fasta etableringsställen i andra EU-länder.

Skälen för promemorians förslag: I de nya artiklarna 365 och 369g i direktivet räknas upp vilka uppgifter som deklarationen ska innehålla. Av artiklarna framgår bl.a. att den beskattningsbara personen ska lämna uppgift om identifieringsnummer, det sammanlagda värdet av ersättningar för de tjänster som omfattas av ordningen för varje konsumtionsstat och det sammanlagda skattebeloppet fördelat efter skattesatser. Dessutom ska det totala skattebeloppet för alla omsättningar som redovisas enligt den särskilda ordningen summeras. Därmed kan det redovisade totala skattebeloppet jämföras med det belopp som betalats.

Med undantag för de ändringar som följer av att även telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar omfattas samt att reducerad skattesats kan tillämpas för sistnämnda tjänster innebär de nya reglerna ingen skillnad mot vad som gäller i dag för företag i tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster (nuvarande artikel 365). Gällande bestämmelser i direktivet har genomförts i nuvarande 12 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

För unionsordningen gäller dessutom enligt artikel 369g i direktivet att om en beskattningsbar person har ett eller flera andra fasta etableringsställen i någon annan medlemsstat eller i några andra medlemsstater än identifieringsstaten och från det fasta etableringsstället eller de fasta etableringsställena har tillhandahållit sådana tjänster som omfattas av unionsordningen, ska denne i deklarationen – för varje konsumtionsstat – ange det sammanlagda värdet av tjänsterna per stat med fast etableringsställe. Vidare ska anges registreringsnummer till mervärdesskatt för varje fast etableringsställe.

Motsvarigheter till de nya bestämmelserna om vad en deklaration ska innehålla bör införas i den svenska lagen.

Det elektroniska meddelande som ska användas för uppgiftslämnandet ser likadant ut för alla medlemsstater, jfr nya artikel 45.1 i förordningen om administrativt samarbete och se även artikel 4 i kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 815/2012 och bilaga III till denna.

Av nya artikel 60 i tillämpningsförordningen framgår att det inte ska göras någon avrundning av de belopp som anges i deklarationen. De exakta skattebeloppen ska således redovisas. Detta gäller redan i dag enligt nuvarande artikel 61 i tillämpningsförordningen.

När det gäller angivande av skattesatser finns uppgifter om gällande sådana på bl.a. kommissionens och Skatteverkets hemsidor. För att uppgifterna på respektive myndigheters hemsidor alltid ska vara korrekta är det viktigt att myndigheterna informerar varandra om eventuella ändringar av de skattesatser som tillämpas för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (nya artikel 47 andra stycket i förordningen om administrativt samarbete). Som redan framgått ska normalskattesats tillämpas för telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster medan reducerad skattesats får tillämpas för radio- och tv-sändningar (artikel 98 i och bilaga III till direktivet). För närvarande är det endast ett begränsat antal EU-länder som tillämpar reducerad skattesats för radio- och tv-sändningar. Sverige är inte ett av dessa länder.

Förslaget föranleder ändringar i 12 § och införande av en ny paragraf, 12 a §, lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.6.3 Redovisningsperiod

Av de nya artiklarna 364 och 369f i direktivet följer att redovisning enligt de särskilda ordningarna sker varje kalenderkvartal. En redovisningsperiod omfattar således ett kalenderkvartal. Detta gäller redan i dag (se nuvarande artikel 364, som motsvaras delvis av 11 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster). Något behov av lagstiftningsåtgärder föranleder därmed inte de nya artiklarna i direktivet.

Syftet med behandla varje redovisningsperiod separat är att underlätta konsumtionsstatens kontroller av att rätt skattebelopp har redovisats.

Ett företag som med stöd av undantagsregeln för nystartade verksamheter i nya artikel 57d andra stycket i tillämpningsförfordningen har börjat använda en särskild ordning från och med en annan dag än den första dagen i ett kalenderkvartal ska lämna in en separat deklaration för det kalenderkvartal då det första tillhandahållandet ägde rum. Detta framgår av nya artikel 59.2 i tillämpningsförfordningen.

En deklaration kan således inte omfatta två kalenderkvartal. Däremot kan ett företag i vissa fall behöva lämna två deklarationer för ett och samma kalenderkvartal. När ett företag har flyttat sitt säte eller fasta etableringsställe så att ändring av identifieringsstat eller byte mellan de särskilda ordningarna ska ske under innevarande kalenderkvartal ska deklarationer lämnas och betalningar göras till både den gamla och nya identifieringsstaten, nya artikel 59.3 och artikel 59.4 i tillämpningsförfordningen. Artikel 59.3 avser byte mellan de särskilda ordningarna och artikel 59.4 ändring av identifieringsstat inom unionsordningen. Bestämmelserna kan illustreras av följande exempel.

Ett företag, som inte har något fast etableringsställe, har sitt säte i Köpenhamn. Företaget tillämpar unionsordningen med Danmark som identifieringsstat. Den 15 april flyttar företaget och ett nytt säte inrättas i Malmö. Företaget uppfyller sin upplysningsskyldighet (artikel 57h.2) och Sverige blir ny identifieringsstat från och med den 15 april (artikel 57f.2). Företaget lämnar två olika deklarationer för kvartalet april–juni. Till den behöriga myndigheten i Danmark (den gamla identifieringsstaten) lämnar företaget en deklaration avseende de tjänster som tillhandahållits inom ramen för unionsordningen under perioden den 1–14 april (dvs. inklusive omsättningar i Sverige). Till Skatteverket (den behöriga myndigheten i den nya identifieringsstaten) lämnar företaget en deklaration avseende tjänsterna inom ramen för unionsordningen för perioden den 15 april–30 juni. I denna deklaration redovisas alltså även omsättningar i Danmark men inte i Sverige.

6.6.4 Beloppen i deklarationen anges i euro

Promemorians bedömning: De belopp som redovisas i deklarationen bör anges i euro.

Skälen för promemorians bedömning: Enligt ändrade artikel 366.1 och nya artikel 369h.1 i direktivet ska deklarationen upprättas i euro. Av artiklarna framgår vidare att de medlemsstater som har en annan valuta får begära att deklarationen ska upprättas i den nationella valutan. De nya bestämmelserna innebär inte någon förändring i förhållande till redan gällande bestämmelser om särskild ordning för företag i tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster (nuvarande artikel 366.1).

Vid genomförandet i svensk rätt gjordes bedömningen (se prop. 2002/03:77 s. 50) att de svenska bestämmelserna bör följa huvudregeln i direktivet innebärande att deklarationen som lämnas till Sverige ska upprättas i euro, eftersom syftet med den särskilda ordningen är att åstadkomma ett så enkelt system som möjligt. Det konstaterades att redovisningen för företagen underlättas eftersom deras omsättning till europeiska konsumenter oftare sker i euro än i svenska kronor. Dessutom underlättas hanteringen för skattemyndigheten som inte behöver göra en omräkning till euro av de deklarerade beloppen innan de förs vidare till respektive konsumtionsstat.

De ovan nämnda skälen är fortfarande relevanta. Beloppen i deklarationen bör därför anges i euro, enligt såväl tredjelandsordningen som unionsordningen. Detta gäller alltså även om försäljningen skett i kronor eller någon annan nationell valuta som används inom EU.

Om ett företag tillhandahållit tjänsterna i någon annan valuta än euro, måste företaget således göra en omräkning av de belopp som ska anges i deklarationen. Av artikel 366 respektive artikel 369h i direktivet framgår att omräkningen ska göras enligt den växelkurs som gällde för den sista dagen i beskattningsperioden (kalenderkvartalet) och att den ska göras enligt den växelkurs som offentliggörs av Europeiska centralbanken för den dagen. Vidare framgår att om något offentliggörande inte har skett den dagen ska växelkursen för nästa dag som kurserna offentliggörs användas. Även det nu redovisade motsvarar vad som gäller i dag för säljare i tredje land av elektroniska tjänster.

Av ovan nämnda förarbeten (prop. 2002/03:77 s. 51) framgår att anledningen till att man valt att använda Europeiska centralbankens kurser är att det är ett organ som inte är knutet till ett visst land, att uppgifterna offentliggörs i stort sett varje dag, att de publiceras i Europeiska Gemenskapens Tidning (EGT) – numera Europeiska unionens officiella tidning (EUT) – och att de är tillgängliga via internet.

Av gällande 13 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster framgår att beloppen som redovisas i deklarationen ska anges i euro. De närmare upplysningarna om tillvägagångssättet för valutaomräkningen i enlighet med direktivet finns numera i 6 § förordningen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster (jfr prop. 2010/11:165 s. 1206).

Någon ändring i gällande lagtext bedöms inte behövlig till följd av det ovan redovisade.

6.6.5 Betalning i samband med deklarationen

Promemorians förslag: Vid betalningen ska hänvisning göras till den deklaration som betalningen avser.

Skälen för promemorians förslag: Den som omfattas av ett identifieringsbeslut för en särskild ordning ska betala skatten till identifieringsstaten. Betalningen ska ske inom samma tid som deklarationen ska ges in, dvs. inom 20 dagar från utgången av redovisningsperioden (se ändrade artikel 367 och nya artikel 369i i direktivet). Tidsfristen gäller även om deklarationen rent faktiskt lämnats in tidigare. Ett företag som till exempel lämnat in sin deklaration för kvartalet januari–mars redan den 10 april behöver alltså inte betala den i deklarationen redovisade skatten förrän senast den 20 april.

Av ovan nämnda artiklar framgår även att det vid betalningen ska göras en hänvisning till den deklaration som betalningen avser. Om referensnumret till deklarationen inte anges kan detta medföra att någon betalning inte anses ha gjorts. Uteblivna betalningar för tre kalenderkvartal efter varandra kan föranleda uteslutning från den särskilda ordningen (återkallelse av identifieringsbeslutet), se avsnitt 6.3.

Vidare framgår av artiklarna ovan att betalningen ska göras i euro till ett bankkonto som identifieringsstaten har angett samt att medlemsstater som inte har antagit euro som valuta får begära att betalningen görs i den nationella valutan.

De nya bestämmelserna innebär ingen förändring i sak i förhållande till vad som gäller för den nuvarande särskilda ordningen för säljare i tredje land, med undantag för att det enligt de nya bestämmelserna ska anges vilken deklaration som betalningen avser. Dagens bestämmelser motsvaras av 16 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. En motsvarighet till kravet på hänvisning till deklaration bör införas i den svenska lagtexten. Betalningen bör ske i euro även enligt de nya särskilda ordningarna.

Av nya artikel 60 i tillämpningsförfordningen framgår att det exakta beloppet ska betalas och att någon avrundning inte ska ske.

I gällande 16 § andra stycket lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster anges att skatten ska anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot (jfr 62 kap. 2 § andra stycket SFL). Regeln saknar EU-rättslig motsvarighet. Det bedöms emellertid inte finnas anledning att föreskriva att något annat ska gälla för de nya särskilda ordningarna än vad som tillämpas för övriga skattebetalningar som inte registreras på ett skattekonto.

Till följd av viss omstrukturering i lagen bör 16 § betecknas 15 §.

Förslaget föranleder ändringar i numera betecknade 15 § lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.6.6 Tidsfrister för lämnande av deklaration och betalning

Promemorians förslag: Deklaration och betalning ska ha kommit in till Skatteverket senast den 20:e i månaden efter utgången av redovisningsperioden. Lagen om beräkning av lagstadgad tid ska inte tillämpas vid beräkningen av tidsfristerna för lämnande av deklaration och betalning av mervärdesskatt till Skatteverket.

Skälen för promemorians förslag: Som tidigare angetts ska den som använder en särskild ordning lämna in en deklaration på elektronisk väg till den behöriga myndigheten i identifieringsstaten inom 20 dagar efter utgången av redovisningsperioden (artiklarna 364 och 369f i direktivet). Vidare framgår av direktivet att betalning av i deklarationen redovisad skatt ska ske till identifieringsstaten inom samma tidsfrist, dvs. senast inom 20 dagar efter utgången av det kalenderkvartal som deklarationen avser (artiklarna 367 och 369i). Identifieringsstaten vidarebefordrar sedan uppgifterna i deklarationen och betalningen till konsumtionsstaterna. Eftersom det är de länder där omsättningarna sker (konsumtionsstaterna) som är beskattningsländer för omsättningarna, är det dessa länder som påför förseningsavgifter eller andra sanktioner till följd av att en deklaration lämnats för sent eller en betalning gjorts för sent. Däremot är det identifieringsstaten som beslutar om ett företag ska uteslutas från en särskild ordning på grund av att det har uppvisat misskötsamhet genom att till exempel inte lämna in deklaration eller inte betala i deklarationen redovisad skatt inom en viss tid. Av artikel 58b.2 a i tillämpningsförfordningen framgår att identifieringsstaten ska utesluta ett företag om det inte lämnat in deklaration för tre kalenderkvartal inom tio dagar efter det att påminnelser utfärdats av identifieringsstaten. Motsvarande gäller, förenklat, enligt led b om företaget inte betalat den i deklarationen redovisade skatten inom samma tidsperiod (se närmare om förutsättningarna för uteslutning eller, annorlunda uttryckt, återkallelse av identifieringsbeslut i avsnitt 6.3). Av artikel 60a första stycket och artikel 63a första stycket i tillämpningsförfordningen framgår att påminnelser ska utfärdas på den tionde dagen efter den dag då deklarationen borde ha lämnats eller betalningen borde ha gjorts. Detta innebär att påminnelserna alltid kommer att skickas ut på elektronisk väg på den 30:e dagen efter utgången av redovisningsperioden, dvs. den 30 april, den 30 juli, den 30 oktober och den 30 januari. För att reglerna för de särskilda ordningarna ska tillämpas likadant i samtliga medlemsstater gäller detta även om något av dessa datum infaller på en helgdag. I samma syfte bör i fråga om beräkningen av tidsfristerna för inlämnande av deklaration och betalning av i deklarationen redovisad skatt göras ett undantag från den så kallade söndagsregeln i 2 § lagen om beräkning av lagstadgad tid.

Ett företag som omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige ska därför lämna deklarationen enligt den särskilda ordningen och betala den i deklarationen redovisade skatten senast den 20:e i månaden efter utgången av redovisningsperioden, även om denna dag infaller på en lördag, söndag eller helgdag. Vidare gäller att bedömningen av om det

föreligger förutsättningar för uteslutning (återkallelse av identifieringsbeslutet) enligt artikel 58b.2 i tillämpningsförfordningen alltid görs med hänsyn till förhållandena på den 40:e dagen efter utgången av de tre redovisningsperioderna, oavsett på vilken veckodag dessa dagar infaller. Syftet är, som ovan framgår, att företag som är etablerade i olika medlemsstater och som har olika medlemsstater som identifieringsstater ska behandlas likadant.

Vad gäller den tekniska frågan om var ett sådant undantag från söndagsregeln i 2 § lagen om beräkning av lagstadgad tid ska inordnas kan följande konstateras. Det finns i dag undantag från söndagsregeln i fråga om bl.a. frister för häkttningsförhandlingar införda i paragrafens andra stycke. Det finns även ett undantag från söndagsregeln i 6 kap. 1 § första stycket lagen (2004:1199) om handel om utsläppsätter. Sistnämnda undantag avser – liksom det nu föreslagna – genomförande av EU-direktiv. Vidare är det allmänt sett en fördel ur systematisk synvinkel och vid tillämpningen av reglerna för de särskilda ordningarna om dessa regler hålls samlade så långt möjligt. Mot den bakgrunden bedöms att förslaget undantag bör införas i lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

Förslaget föranleder införande av nya 16 § lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.6.7 Överföring av information och betalningar mellan medlemsstaterna

När deklarationen har getts in via det elektroniska gränssnittet i identifieringsstaten, ska myndigheten i denna stat sända vidare deklarationsuppgifterna till behöriga myndigheter i konsumtionsstaterna. Detta ska ske senast tio dagar efter utgången av den månad under vilken deklarationen inkom (se nya artikel 45.2 i förordningen om administrativt samarbete).

Även de belopp som betalas till myndigheten i identifieringsstaten ska överföras till konsumtionsstaterna senast tio dagar efter utgången av den månad då betalningen mottogs (nya artikel 46.1 i förordningen om administrativt samarbete).

För den nuvarande särskilda ordningen för företag i tredje land finns motsvarande regler i gällande artikel 40.2 och artikel 41.1 i förordningen om administrativt samarbete. Som framgår av ordalydelsen i ovan redovisade artiklar räknas tiden från mottagandet av deklarationen respektive av betalningen. Tiden räknas alltså inte från den tidpunkt när deklarationen borde ha lämnats eller när betalningen senast borde ha skett. Detta innebär till exempel att om ett företag borde ha betalat redovisad skatt senast den 20 april men någon faktisk betalning inte sker förrän den 2 maj är identifieringsstaten skyldig att överföra betalningen först den 10 juni.

Om den beskattningsbara personen betalar in ett lägre belopp än vad denne har redovisat i sin deklaration ska det ske en proportionering (nya artikel 46.2 i förordningen om administrativt samarbete). Identifieringsstaten ska därvid fördela inkommen betalning på de belopp som deklarerats samt informera berörda konsumtionsstater om att så skett.

Motsvarande reglering finns i gällande artikel 41.2 i förordningen om administrativt samarbete.

Om ett företag har deklarerat skatt med till exempel 100 euro till land A, 200 euro till land B och 300 euro till land C, men bara betalat totalt 300 euro, blir fördelningen 50 euro till land A, 100 euro till land B och 150 euro till land C. Om ytterligare betalning skulle tillkomma för samma period, ska en proportionering göras även av det beloppet (se prop. 2002/03:77 s. 50).

Under en övergångsperiod har identifieringsstaten rätt att behålla en del av det inbetalade beloppet. Av nya artikel 46.3 i förordningen om administrativt samarbete framgår att den del som identifieringsstaten har rätt att behålla uppgår till 30 procent under den 1 januari 2015–31 december 2016 och 15 procent under den 1 januari 2017–31 december 2018. Efter den 31 december 2018 har identifieringsstaten inte rätt att behålla någon del. Övergångsregleringen under 2015–2018 påverkar inte det belopp som ska betalas av företaget.

6.6.8 Återbetalning om ett för högt belopp betalas in

Om en beskattningsbar person betalar in ett belopp som är högre än det som har redovisats i deklarationen, ska identifieringsstaten betala tillbaka det överskjutande beloppet direkt till denne. Om identifieringsstaten redan har överfört betalningen till konsumtionsstaterna när det framkommer att betalningen är felaktig är det konsumtionsstaterna som ska betala tillbaka överskjutande belopp. Under övergångsperioden till och med december 2018 ska identifieringsstaten dock betala tillbaka den del som denna stat behållit med stöd av artikel 46.3 i förordningen om administrativt samarbete. Det nu angivna framgår av nya artikel 63 första–tredje styckena i tillämpningsförordningen. Det bör betonas att det är konsumtionsstaten som avgör om betalningen från företaget varit felaktig och om återbetalning därför ska ske.

Bestämmelserna kan illustreras av följande exempel.

Ett företag har deklarerat skatt med 300 euro till land A, 1 800 euro till land B och 600 euro till land C. Skatten avser kalenderkvartalet januari–mars 2015. I enlighet med artikel 46.3 i förordningen om administrativt samarbete överför identifieringsstaten 200 euro till land A, 1 200 euro till land B och 400 euro till land C. Därefter framkommer att betalningarna avseende länderna A och B är felaktiga. För land A ska ingen skatt alls redovisas och för land B endast 300 euro. Land A betalar tillbaka 200 euro och land B 1 000 euro medan identifieringsstaten betalar tillbaka sammanlagt 600 euro (100 euro för land A + 500 euro för land B).

Konsumtionsstaten ska på elektronisk väg informera identifieringsstaten om återbetalningsbeloppen (nya artikel 63 fjärde stycket i tillämpningsförordningen).

6.6.9 Helt eller delvis utebliven betalning

Om ett företag har redovisat mervärdesskatt i en deklaration men inte gjort någon inbetalning eller om det inbetalade beloppet understiger det

redovisade beloppet, ska den behöriga myndigheten i identifieringsstaten på elektronisk väg skicka en påminnelse till företaget på den tionde dagen efter den dag då betalningen senast skulle ha gjorts enligt artikel 367 eller artikel 369i i direktivet (nya artikel 63a första stycket i tillämpningsförfordningen). Tiden räknas alltså från när betalningen senast borde ha gjorts och därmed från när deklarationen senast borde ha lämnats och inte från när deklarationen faktiskt lämnades. Detta innebär exempelvis att om ett företag har lämnat in sin deklaration för kalenderkvartalet januari–mars den 15 april ska påminnelse skickas den 30 april, dvs. tio dagar efter den 20 april som är den dag då deklarationen senast skulle ha lämnats.

Genom att det i bestämmelsen anges på vilken dag en påminnelse ska skickas och inte den senaste dagen för detta kommer påminnelserna alltid att skickas ut den 30 april, den 30 juli, den 30 oktober eller den 30 januari (beroende på vilken redovisningsperiod som avses). Eventuella helgdagar saknar, som tidigare nämnts, betydelse. Påminnelserna skickas således ut de angivna datumen även om den dagen är en helgdag.

Identifieringsstaten ska på elektronisk väg informera konsumtionsstaterna om att en påminnelse skickats. Efter att identifieringsstaten har skickat en påminnelse är det berörd konsumtionsstat som har ansvaret för eventuella ytterligare påminnelser och indrivningsåtgärder. Efter att konsumtionsstaten har utfärdat en påminnelse ska skatten betalas till den staten och inte till identifieringsstaten. Konsumtionsstaten är skyldig att på elektronisk väg informera identifieringsstaten för det fall den utfärdar en påminnelse. Det sagda framgår av nya artikel 63a andra–fjärde styckena i tillämpningsförfordningen).

Om ett företag av misstag skulle göra en inbetalning till identifieringsstaten efter att konsumtionsstaten har utfärdat en påminnelse kommer det inbetalade beloppet att återbetalas till företaget. Företaget får sedan göra inbetalningen till den behöriga myndigheten i konsumtionsstaten. Identifieringsstaten kommer alltså inte att överföra en sådan betalning till konsumtionsstaten. En sådan felaktig inbetalning till identifieringsstaten jämföras därför med att betalning överhuvudtaget inte gjorts.

Det bör betonas att uteblivna eller försenade betalningar för tre kalenderkvartal i rad kan föranleda att identifieringsbeslutet återkallas (se avsnitt 6.3).

6.6.10 Korrigeringar av lämnade deklarationer och betalningar

Av nya artikel 61.1 i tillämpningsförfordningen följer att korrigeringar av belopp i en inlämnad deklaration endast får göras genom ändringar i den deklarationen och inte i deklarationer för senare perioder. Enligt artikel 61.2 ska sådana ändringar lämnas till identifieringsstaten på elektronisk väg inom tre år från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle ha lämnats. Detta innebär att identifieringsstaten under en treårsperiod är skyldig att vidarebefordra ändringarna till berörd konsumtionsstat. Det är sedan konsumtionsstaten som fattar ett beslut om skatt i enlighet med sina förfaranderegler och som alltså beslutar om korrigeringen ska godtas. Den i förordningen föreskrivna skyldigheten för identifierings-

staten att ta emot och vidarebefordra korrigeringar påverkar således inte konsumtionsstatens regler om fastställande av skatt och rättelser. Även detta framgår av artikel 61.2 i tillämpningsförfordningen.

Tidsfristen gäller även för ett företag som inte längre tillämpar någon av de särskilda ordningarna och som således inte omfattas av ett identifieringsbeslut. Även ett företag som har uteslutits eller frivilligt trätt ut har således möjlighet att begära korrigering i en deklaration för en period som redovisats enligt en särskild ordning genom att ge in en begäran om korrigering till den stat som var identifieringsstat före uteslutningen (återkallelsen av identifieringsbeslutet) eller det frivilliga utträdet. Om korrigeringen medför en tilläggsbetalning ska den göras till den tidigare identifieringsstaten. Motsvarande gäller också för ett företag som fortfarande tillämpar en särskild ordning men som har bytt identifieringsstat, t.ex. på grund av att sätet för den ekonomiska verksamheten har flyttats (se nya artikel 61a i tillämpningsförfordningen).

Om korrigeringen i stället medför återbetalning av inbetalat belopp görs denna återbetalning av konsumtionsstaten och – under en övergångsperiod – även till viss del av identifieringsstaten (nya artikel 63).

Att också ett företag som inte längre tillämpar en särskild ordning får begära rättelser och göra betalningar via den tidigare identifieringsstaten infördes som ett resultat av förhandlingarna och fanns inte med i kommissionens förslag. Syftet med regleringen är att underlätta tillämpningen av de särskilda ordningarna för företagen.

Förenklat uttryckt ska en stat under en treårsperiod fortsätta att vara kontaktpunkt i fråga om de perioder för vilka denna stat har varit identifieringsstat. I det fall en konsumtionsstat utfärdar en påminnelse till följd av att en betalning inte gjorts i rätt tid ska dock företaget betala till konsumtionsstaten (artikel 63a tredje stycket i tillämpningsförfordningen). Om konsumtionsstaten utfärdar en påminnelse på grund av att deklarationen inte lämnats i rätt tid ska deklarationen däremot lämnas till identifieringsstaten (artikel 60a tredje stycket).

Eventuella korrigeringar av en lämnad deklaration ska efter treårsperiodens utgång lämnas till behörig myndighet i berörd konsumtionsstat. Om en korrigering av förbiseende i stället skulle lämnas in till identifieringsstaten kommer denna stat inte att vidarebefordra korrigeringen till konsumtionsstaten.

Det bör understrykas att det är konsumtionsstaten som – i enlighet med sin nationella lagstiftning – avgör om korrigeringen ska godtas. Det är denna stat som är beskattningsland för de omsättningar som sker i det landet.

Tilläggsbetalningar ska göras med hänvisning till referensnumret på den deklaration som den ursprungliga betalningen avser (se nya artikel 62 andra stycket i tillämpningsförfordningen).

Bestämmelserna i tillämpningsförfordningen är direkt gällande i Sverige och ska alltså inte genomföras.

6.6.11 Korrigering till följd av nedsättning av pris eller kundförlust

Promemorians förslag: Ändring av redovisad svensk mervärdesskatt vid nedsättning av priset eller konstaterad kundförlust ska göras för den ursprungliga redovisningsperioden. Motsvarande ska gälla för ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt.

Skälen för promemorians förslag: Korrigeringar av belopp i en deklaration enligt en särskild ordning ska, som angavs i föregående avsnitt, göras genom ändring i deklarationen för den period som ändringen avser och inte genom justeringar i deklarationer för senare perioder.

Av artikel 90 i direktivet framgår att vid helt eller delvis utebliven betalning eller nedsättning av priset efter det att transaktionen ägt rum ska beskattningsunderlaget nedsättas i motsvarande omfattning på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. Medlemsstaterna har således en viss valfrihet vid utformningen av reglerna.

Enligt gällande 13 kap. 24 och 25 §§ ML ska korrigeringar till följd av nedsättning av priset eller kundförlust göras för den redovisningsperiod under vilken nedsättningen av priset eller kundförlusten enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. Detta innebär att normalt sett redovisas en sådan korrigering för den redovisningsperiod under vilken en kreditnota utfärdas eller kundförlust konstateras.

För beskattningsbara personer som redovisar svensk mervärdesskatt enligt någon av de särskilda ordningarna bör redovisningstidpunkten vid utfärdande av kreditnota eller konstaterad kundförlust emellertid vara densamma som för den ursprungliga transaktionen. Även korrigeringar till följd av nedsättning av priset eller konstaterad kundförlust ska därför göras i deklarationen för den redovisningsperiod under vilken den ursprungliga transaktionen redovisades. I annat fall skulle ett negativt belopp kunna redovisas i en deklaration enligt en särskild ordning. Korrigeringar ska således inte göras i en deklaration för den redovisningsperiod under vilken kreditnotan utfärdas eller kundförlusten konstateras. Motsvarande bör gälla även vid ändringar av felaktigt debiterad skatt.

Det sagda gäller även om korrigeringen görs efter utgången av den treårsperiod som anges i artikel 61.2 i tillämpningsförordningen och därmed inte lämnas till identifieringsstaten (se närmast föregående avsnitt).

Ett svenskt företag som tillämpar unionsordningen, dvs. ett företag som har Sverige som identifieringsstat, ska tillämpa aktuell konsumtionsstats regler om redovisningstidpunkt och berörs därmed inte av den nu föreslagna ändringen i mervärdesskattelagen. Företag som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt tredjelandets ordningen i Sverige kan redovisa svensk skatt genom den särskilda ordningen och ska därför tillämpa föreslagna bestämmelser vid sådan redovisning.

Med anledning av ovanstående föreslås ändringar i 13 kap. 25 och 28 §§ ML.

6.7 Avdrag för och återbetalning av ingående skatt

Promemorians förslag: Den som redovisar svensk mervärdesskatt genom tredjelandssordningen får inte dra av ingående skatt. I stället har denne rätt till återbetalning av skatten efter ansökan enligt reglerna för återbetalning till beskattningsbara personer som inte är etablerade inom EU.

Inte heller den som tillämpar unionsordningen får dra av ingående skatt för förvärv eller import i verksamheter som omfattas av unionsordningen. Denne har i stället rätt till återbetalning av den ingående skatten enligt det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer etablerade i ett EU-land. Om denne också bedriver annan verksamhet i Sverige för vilken registreringsskyldighet enligt de allmänna reglerna föreligger, får dock avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import i de verksamheter som omfattas av unionsordningen göras i den skattedeklaration som lämnas enligt skatteförfarandelagen.

Skälen för promemorians förslag: Enligt gällande regler får ett företag i tredje land som använder den nuvarande särskilda ordningen för elektroniska tjänster inte dra av ingående skatt. I stället har ett sådant företag rätt till återbetalning av skatten enligt det förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land (se nuvarande artikel 368 i mervärdesskattedirektivet). Beträffande skälen till denna konstruktion uttalades i förarbetena (prop. 2002/03:77 s. 48 f.) följande.

Det har befarats att systemet skulle kunna komma att användas för skattebedrägerier om det fanns möjligheter till återbetalning av ingående skatt genom en lämnad deklaration. Det är relativt enkelt att bli identifierad för den särskilda ordningen och de elektroniska deklarationerna innehåller få uppgifter. Dessutom har det antagits att de näringsidkare som kommer att använda den särskilda ordningen normalt inte har större summor att återfå eftersom de är etablerade i tredje land och tillhandahåller sina tjänster elektroniskt. Det normala torde vara att de inte har några utgifter för ingående skatt inom EG. Systemet med en gemensam deklaration skulle dessutom försvåras om avdrag medgavs för ingående skatt som betalats i de olika länderna. Det skulle krävas fler uppgifter i deklarationen och större kontrollinsatser.

De bestämmelser som i svensk rätt motsvarar nuvarande artikel 368 i direktivet återfinns i 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 30 § ML.

I gällande 8 kap. 1 a § ML anges att den som redovisar mervärdesskatt enligt lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land inte har rätt till avdrag för ingående skatt. Av 10 kap. 4 a § ML framgår att denne på ansökan har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av de elektroniska tjänsterna i Sverige. I 19 kap. 30 § ML stadgas att den som

vill få återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a § ska ansöka om detta hos Skatteverket. Vidare framgår av 19 kap. 30 § ML att i det fallet gäller i allt väsentligt samma regler som för utländska beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land (dvs. 19 kap. 23–26, 28 och 29 §§, utom 25 § andra stycket 2, ML samt 20 kap. 5 §). För sistnämnda personer gäller således det så kallade pappersbaserade systemet i trettonde direktivet (direktiv 86/560/EEG).

På motsvarande vis som gäller i dag kommer en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen inte få dra av ingående skatt. I stället har denne, i likhet med vad som gäller i dag, möjlighet att begära återbetalning av skatten enligt det förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land (se nya artikel 368 i mervärdesskattedirektivet). Ansökan och återbetalning av ingående skatt sker alltså utanför den särskilda ordningen. Skälen till detta är desamma som tidigare. Vad som i enlighet med ovan uttalats i prop. 2002/03:77 är således fortfarande relevant.

Förutom de ändringar som föranleds av att tredjelandsordningen omfattar fler typer av tjänster än den nuvarande särskilda ordningen för beskattningsbara personer i tredje land, medför dess införande därför inte något behov att i materiellt hänseende ändra gällande bestämmelser i 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 30 § ML. För beskattningsbara personer etablerade utanför EU fortsätter således samma förfaranderegler för återbetalning av ingående skatt som i dag att gälla. Rätt till återbetalning för utgifter för ingående skatt i Sverige föreligger alltså trots att den beskattningsbara personen är skattskyldig i Sverige.

I fråga om beskattningsbara personer etablerade inom EU regleras i nya artikel 369j i direktivet motsvarigheten till de bestämmelser som för beskattningsbara personer etablerade utanför EU finns i artikel 368. Det finns vissa skillnader mellan bestämmelserna.

Av nya artikel 369j i direktivet framgår att ingående skatt för verksamheter inom ramen för den särskilda ordningen (unionsordningen) inte får dras av. I stället får den beskattningsbara personen begära återbetalning enligt direktiv 2008/9/EG, dvs. det elektroniska förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat. Om den beskattningsbara personen även bedriver verksamhet som inte omfattas av den särskilda ordningen och som denne är registreringsskyldig för i konsumtionsstaten, får dock avdrag för verksamheter inom ramen för denna särskilda ordning göras i den mervärdesskattedeklaration som lämnas in till denna stat enligt de allmänna reglerna. Konsumtionsstat är som, tidigare nämnts, den medlemsstat där företaget inte har sitt säte eller ett fast etableringsställe och där det omsätter telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer (privatpersoner).

Ett företag som till följd av exempelvis distansförsäljning av varor är registrerat i ett EU-land kan således göra avdrag för förvärv eller import avseende omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner i denna stat i den deklaration som ges in till den staten med stöd av de allmänna reglerna.

Avdrag får inte göras i den deklaration som i enlighet med reglerna för den särskilda ordningen lämnas till identifieringsstaten.

Även för den som tillämpar unionsordningen sker alltså återbetalning av ingående skatt utanför den särskilda ordningen. En skillnad är emellertid, som nämnts, att den som redan är registrerad i en stat av någon annan anledning än omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner får göra avdrag enligt de allmänna reglerna i denna stat för ingående skatt hänförlig till omsättningen av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Härigenom uppnås en förenkling för företaget.

Vad gäller förfarandet för återbetalning anges det i artikel 7 i direktiv 2008/9/EG att den beskattningsbara person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten på elektronisk väg ska rikta en återbetalningsansökan till den medlemsstaten samt inkomma med ansökan till den medlemsstat där denne är etablerad via den elektroniska portal som ska inrättas av den medlemsstaten.

Varken i artikel 7 eller i någon annan artikel i det direktivet lämnas någon vägledning i fråga om i vilket land en beskattningsbar person som är etablerad i två eller flera medlemsstater ska ansöka om återbetalning (jfr prop. 2009/10:15 s. 156 f.). Inte heller ger reglerna för den särskilda ordningen i mervärdesskattedirektivet någon ledning i denna fråga.

Det kan antas att i de flesta fall kommer ett företag som tillämpar en särskild ordning och som har en viss medlemsstat som identifieringsstat också att ansöka om återbetalning via den portal som upprättats i denna medlemsstat. I avsaknad av uttryckligt stöd i direktivet bör det dock inte införas någon lagregel om att en sådan ansökan ska göras via portalen i identifieringsstaten. Detta innebär exempelvis att ett företag som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet inom EU men som har två fasta etableringsställen i olika medlemsstater och som har valt en av dessa medlemsstater som identifieringsstat, kan välja att ge in en ansökan om återbetalning via en portal i den andra medlemsstaten. En ansökan om återbetalning kan inte, som redan framgått, avse ingående skatt hänförlig till omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster i ett EU-land där det finns ett fast etableringsställe eftersom sådana omsättningar inte omfattas av den särskilda ordningen.

När det gäller beskattningsbara personer etablerade i Sverige eller i ett annat EU-land bör en reglering motsvarande nya artikel 369j införas i mervärdesskattelagen. Detta görs lämpligen genom tillägg i 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 30 § ML. Förfarandet för beskattningsbara personer etablerade i något annat EU-land än Sverige som vill ha återbetalning av svensk mervärdesskatt regleras i ett nytt stycke i sistnämnda paragraf. För beskattningsbara personer som är etablerade i Sverige – och som i de flesta fall också kan antas ha Sverige som identifieringsstat enligt den särskilda ordningen – föreslås att en ny paragraf, 19 kap. 31 a §, införs avseende återbetalning av mervärdesskatt erlagd i ett annat EU-land.

Det bör även göras ett tillägg i 19 kap. 1 § ML så att en utländsk beskattningsbar person kan använda det elektroniska förfarandet trots att denne i Sverige omsatt tjänster som omfattas av unionsordningen.

I fråga om en återbetalningsansökning som görs av en i Sverige etablerad beskattningsbar person och som således riktar sig till ett annat EU-land bör understrykas att det är den behöriga myndigheten i detta andra EU-land som avgör om ansökan kommit in i rätt tid varför det landets regler avgör denna fråga (se prop. 2009/10:15 s. 191 och 226 f.).

Avslutningsvis bör betonas att avdrag aldrig får göras i den deklaration som lämnas enligt reglerna för en särskild ordning. De särskilda ordningarna avser endast redovisning och betalning av utgående mervärdesskatt.

Förslaget föranleder ändringar i 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § samt 19 kap. 1, 30 och 32 §§ ML samt införande av en ny paragraf, 19 kap. 31 a § ML.

6.8 Kommunikation på elektronisk väg

6.8.1 Inledning

Syftet med de nya särskilda ordningarna är att underlätta redovisning och betalning av skatten för de företag som inte är etablerade i den stat där omsättningen anses ha ägt rum och till vilken skatten därmed ska betalas. Mot den bakgrunden framstår det som angeläget att kommunikationen mellan berörda myndigheter och företagen sker på ett så enkelt och snabbt sätt som möjligt. I vissa situationer föreskrivs det uttryckligen i mervärdesskattedirektivet att kommunikationen ska ske ”på elektronisk väg”.

6.8.2 Ansökan och underrättelser från företaget

Promemorians förslag: En ansökan om identifieringsbeslut från en beskattningsbar person ska göras på elektronisk väg. Även underrättelser om att verksamheten upphört eller ändrats på ett sådant sätt att den inte längre omfattas av någon av de särskilda ordningarna ska göras på elektronisk väg.

Skälen för promemorians förslag: I de nya artiklarna 360 och 369c i direktivet anges att den beskattningsbara personen på elektronisk väg ska underrätta identifieringsstaten om när verksamheten inleds, upphör eller förändras på ett sådant sätt att denne inte längre uppfyller villkoren för att få använda en särskild ordning. Vidare är den som tillämpar en särskild ordning skyldig att på begäran från myndigheten i identifieringsstaten eller i konsumtionsstaten göra räkenskaperna tillgängliga på elektronisk väg (artikel 369.2 och nya artikel 369k.2 i direktivet, se även nya artikel 63c.2 i tillämpningsförförordningen).

Den nya lydelsen i artikel 360 i direktivet innebär i sak ingen förändring i förhållande till gällande lydelse. Den motsvaras i dag till viss del av gällande 8 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Nuvarande lagtext innehåller emellertid inte någon upplysning om att underrättelsen ska lämnas på elektronisk väg.

I samband med att de nya särskilda ordningarna genomförs i svensk rätt bedöms det dock lämpligt att det – i enlighet med direktivet – anges att underrättelserna från den beskattningsbara personen ska ske på elektronisk väg. Det bör därför tas in en ny bestämmelse om att en ansökan om identifieringsbeslut ska göras på elektronisk väg. Rent praktiskt innebär detta att en ansökan om att tillämpa en särskild ordning med Sverige som identifieringsstat ska göras via Skatteverkets webbplats. Dessutom bör upplysningsskyldigheten vid upphörande eller förändring av bedriven verksamhet fullgöras på elektronisk väg.

Av de nya artiklarna 364 och 369f i direktivet framgår att deklarationen enligt de särskilda ordningarna ska lämnas på elektronisk väg. Lagförslag i anledning därav har behandlats i avsnitt 6.6.1.

I enlighet med vad som sagts ovan föreslås införande av en ny paragraf, 4 e §, och ändringar i 8 § lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.8.3 Kommunikation från myndigheten

Promemorians bedömning: Skatteverket bör tills vidare kunna använda e-post som elektroniskt medel för att utföra den kommunikation som de nya särskilda ordningarna förutsätter.

Skälen för promemorians bedömning: När det gäller kommunikation från en myndighet till ett företag anges det i den ändrade lydelsen av artikel 362 i mervärdesskattedirektivet att myndigheten på elektronisk väg ska underrätta företaget om tilldelat identifieringsnummer i samband med ett identifieringsbeslut. Även denna bestämmelse har sina motsvarigheter i gällande rätt (nuvarande artikel 362 och 5 § förordningen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster). Också i fortsättningen bör det för svenskt vidkommande vara tillräckligt att det i förordningstext regleras att underrättelsen ska ske på elektronisk väg.

Vidare framgår det av tillämpningsförfordningen att myndigheten i identifieringsstaten förutsätts att på elektronisk väg underrätta ett företag vid beslut om uteslutning (återkallelse av identifieringsbeslut; nya artikel 58 fjärde stycket). Dessutom anges att påminnelser till företaget ska ske på elektronisk väg (artiklarna 60a och 63a i tillämpningsförfordningen).

Till det som är särskilt reglerat kommer en rad andra situationer där myndighetens kommunikation lämpligen bör ske på elektronisk väg.

Vad gäller frågan om hur denna elektroniska kommunikation ska gå till görs följande överväganden.

Det kan konstateras, i likhet med vad som gjordes i samband med genomförandet i svensk rätt av reglerna om elektroniskt förfarande vid återbetalning av mervärdesskatt enligt direktiv 2008/9/EG, att uttrycket ”på elektronisk väg” är teknikneutralt och öppet för framtida innovationer (se prop. 2009/10:15 s. 147). Något om vilken säkerhetsnivå som bör gälla vid den elektroniska kommunikationen enligt de särskilda ordningarna sägs inte i mervärdesskattedirektivet.

Reglering om frågor om säkerhet vid hantering av personuppgifter finns i Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24

oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter¹⁷ (dataskyddsdirektivet). Dataskyddsdirektivet har i Sverige implementerats genom personuppgiftslagen (1998:204). Personuppgiftslagen är subsidiär till andra lagar och förordningar. Beträffande personuppgiftsbehandling på beskattningsområdet gäller lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet i stället för personuppgiftslagen. I fråga om säkerheten vid behandlingen av personuppgifter tillämpas dock 30–32 §§ personuppgiftslagen, jfr 1 kap. 3 § första stycket 4 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Av intresse i förvarande sammanhang är 31 § personuppgiftslagen. I denna paragraf anges att åtgärder ska vidtas för att åstadkomma en säkerhetsnivå som är lämplig med beaktande av de tekniska möjligheter som finns, vad det skulle kosta att genomföra åtgärderna, de särskilda risker som finns med behandlingen av personuppgifterna och hur pass känsliga de behandlade personuppgifterna är.

Kryptering och signering är, som angetts i prop. 2009/10:15, mycket komplicerat att åstadkomma till externa mottagare. Även för mottagarna (dvs. företagen) är det komplicerat att använda e-post med kryptering eller signering. Sådana rutiner skulle därför medföra ökade administrativa kostnader för företagen.

Skatteverket har utvecklat en funktion för säker extern kommunikation med hjälp av e-legitimation (Mina meddelanden) som gör det möjligt för enskilda att ta emot e-post från vissa av myndighetens verksamheter. Mina meddelanden kommer inte att kunna användas av ett utländskt företag eftersom det normalt sett inte har tillgång till svensk e-legitimation. För tydlighets skull kan det påpekas att den skatt som genom en särskild ordning redovisas av ett företag etablerat i Sverige kommer att avse omsättningar i andra EU-länder. På motsvarande sätt kommer det att vara utländska företag som genom en särskild ordning (tredjelandsordningen eller unionsordningen) redovisar mervärdesskatt för omsättningar i Sverige.

Risken för att någon obehörig tar del av information som skickas med vanlig e-post får anses vara relativt begränsad. Vidare är det företaget självt som anger på vilken e-postadress det vill bli kontaktat på. Det är därför rimligt att anta att endast behöriga personer vid företaget har tillgång till e-postkontot. Det bör också beaktas att de särskilda ordningarna är frivilliga för företagen. Ett företag väljer således själv om det vill redovisa och betala mervärdesskatt genom en särskild ordning.

De uppgifter som omfattas av absolut sekretess enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) utgörs inte av känsliga personuppgifter i personuppgiftslagens mening. De sekretessskyddade uppgifter som skulle kunna bli aktuella bör i de flesta fall avse enskilda i deras affärsverksamhet och inte enskildas personliga förhållanden. Dock kan det finnas anledning att i detta sammanhang nämna att en myndighet får begära att ett företag visar upp de uppgifter som använts för att fastställa var kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas (jfr

¹⁷ EGT L 281, 23.11.1995, s. 31 (Celex 31995L0046).

nya artikel 63c.11 i tillämpningsförfordningen). Eftersom omsättningen anses äga rum där kunden (en icke beskattningsbar person, dvs. i de flesta fall en privatperson) är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, är dessa uppgifter nödvändiga för att en myndighet ska kunna kontrollera att betalningsskyldigheten för skatten fullgjorts till rätt land. I den kommunikation som sker från myndigheten bör det emellertid normalt inte behöva förekomma några personuppgifter av sådant slag.

Mot bakgrund av de nu redovisade omständigheterna görs en samman- tagen bedömning att det är förenligt med 31 § personuppgiftslagen att Skatteverket tills vidare använder e-post – utan särskilda säkerhets- åtgärder – för att utföra den kommunikation som de nya särskilda ordningarna förutsätter.

6.9 Förfarandet i övrigt

6.9.1 Hänvisningar till skatteförfarandelagen

Promemorians bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen gäller endast om det angetts.

Skälen för promemorians bedömning: I den nuvarande lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster finns – utöver vad som redan framgått av tidigare avsnitt – en rad bestämmelser om förfarande, bland annat avseende tidsfrist för omprövning och överklagande. Dessutom innehåller lagen flera hänvisningar till bestämmelser i skatteförfarandelagen. Systematiken är utformad så att skatteförfarandelagens bestämmelser endast gäller om det uttryckligen angetts i lagen. Övriga bestämmelser i skatteförfarandelagen gäller alltså inte för den som tillämpar den nuvarande särskilda ordningen för företag i tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster.

Denna tekniska lösning framstår som naturlig mot bakgrund av att den nuvarande särskilda ordningen bara kan tillämpas av företag i tredje land som inte är registrerade för mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna i Sverige (eller för den delen i något annat EU-land). Så är fallet även fortsatt i fråga om den nya tredjelandsordningen. När det gäller den nya särskilda ordningen för företag etablerade inom EU (unionsordningen) kommer de som tillämpar denna ordning med Sverige som identifieringsstat i regel redan ha registrerats för mervärdesskatt här enligt de allmänna reglerna och därmed omfattas av skatteförfarandelagens bestämmelser.

Mot bakgrund av att de som är registrerade till mervärdesskatt i Sverige enligt de allmänna reglerna inte kommer att vara skattskyldiga i Sverige för de omsättningar som redovisas enligt unionsordningen, bedöms det emellertid lämpligt att den befintliga metoden behålls. Även för de nya särskilda ordningarna anges det uttryckligen vilka bestämmelser i skatteförfarandelagen som är tillämpliga. Vissa ändringar i förfaranderegler och kompletteringar av hänvisningarna till skatteförfarandelagen bedöms dock behövliga.

6.9.2 Identifieringsstatens eller konsumtionsstatens förfaranderegler?

Inledningsvis kan sammanfattningsvis i fråga om medlemsstaternas skilda befogenheter sägas följande. Det är identifieringsstaten som beslutar om ett företag uppfyller förutsättningarna för att få använda någon av de särskilda ordningarna. Det är också identifieringsstaten som avgör om företaget inte längre uppfyller förutsättningarna härför.

Det är konsumtionsstaten, dvs. den stat där den aktuella tjänsten är omsatt i, som är beskattningsland och som därmed fattar beslut om skatt och har ansvar för kontroll av inom de särskilda ordningarna redovisad skatt. Det är därför konsumtionsstatens förfaranderegler som ska gälla för exempelvis omprövning och överklagande av beslut om skatt.

Det är också konsumtionsstaten som har ansvaret för påminnelser och åtgärder för att fastställa och driva in skatten, om lämnande av deklaration eller betalning av skatten inte skett inom föreskriven tid till identifieringsstaten och identifieringsstaten har utfärdat en påminnelse (se nya artikel 60a andra stycket och artikel 63a tredje stycket i tillämpningsförfordningen).

Vidare har det i förtydligande syfte angetts i nya artikel 63b i tillämpningsförfordningen att om en deklaration inte har lämnats in, har lämnats in för sent, är ofullständig eller felaktig eller om skatten har betalats för sent, ska eventuell ränta, straffavgift eller annan avgift beräknas och fastställas av konsumtionsstaten. Det anges även att sådan ränta, straffavgift eller annan avgift ska betalas direkt till konsumtionsstaten.

Det nu sagda innebär att identifieringsstaten inte är behörig att vidta några åtgärder för att driva in skatten utöver utsändande av en första påminnelse. Detta gäller även för den del av skatten som identifieringsstaten har rätt att behålla under övergångsperioden fram till och med december 2018 enligt nya artikel 46.3 i förordningen om administrativt samarbete.

6.9.3 Omprövning och överklagande av identifieringsbeslut

Promemorians förslag: En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om tillåtelse att använda en särskild ordning ska ha kommit in till Skatteverket senast två månader från den dag då beslutet meddelades.

Skälen för promemorians förslag: Som nämnts i föregående avsnitt fattas beslut rörande användningen av en särskild ordning av identifieringsstaten och för dessa beslut gäller identifieringsstatens förfaranderegler. När Sverige är identifieringsstat tillämpas således svenska regler.

Enligt gällande bestämmelser för beslut om identifiering (prövning av ansökan om tillåtelse att använda den särskilda ordningen) och återkallelse av identifieringsbeslut (återkallelse av en tillåtelse att använda den särskilda ordningen) tillämpas en kortare tidsram för omprövning och överklagande än vad som gäller för beslut om skatt, se

nuvarande 17 § andra stycket och 20 § andra stycket lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster. Av förarbetena till införandet av reglerna (prop. 2002/03:77 s. 53) framgår att den tidsperiod om sex år som gäller för beslut om skatt inte ansågs lämplig för sådana beslut. Eftersom beslut om identifiering och återkallelse får konsekvenser för hanteringen i andra länder, ansågs det viktigt att tiden för omprövning respektive överklagande var så kort som möjligt, utan att rättssäkerheten för den skull åsidosattes. Med hänsyn till att korrespondensen skulle ske elektroniskt ansåg regeringen att tiden för omprövning respektive överklagande lämpligen kunde vara densamma som i förvaltningslagen (1986:223), dvs. tre veckor.

Av samma skäl som tidigare är det viktigt att tiden för omprövning respektive överklagande är så kort som möjligt utan att rättssäkerheten riskeras. I fråga om de nya särskilda ordningarna bör också beaktas följande.

För att en beskattningsbar person ska tillåtas använda unionsordningen med Sverige som identifieringsstat krävs att denne har sitt säte i Sverige eller ett fast etableringsställe här. Den som ansöker om identifieringsbeslut enligt unionsordningen i Sverige kommer därför redan vara registrerad eller avse att registrera sig till mervärdesskatt enligt de allmänna reglerna i skatteförfarandelagen. Enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen är tiden för omprövning och överklagande av beslut om registrering två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det (66 kap. 7 § andra stycket och 67 kap. 12 § andra stycket). För tillämpningen framstår det som lämpligt med likartade tidsfrister. Tidsfristen för den särskilda ordningen bör därmed bestämmas till två månader. Detta bör gälla också i fråga om identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen. Mot bakgrund av att det är fråga om ett elektroniskt förfarande och att besluten därför i regel kommer att sändas till företagen på elektronisk väg bör tiden dock kunna räknas från när beslutet meddelades. Motsvarande ändring bör göras för den tidsfrist som gäller omprövning på Skatteverkets eget initiativ. Även vissa övriga ändringar bör göras i bestämmelserna.

Vidare bör det i lagen förtydligas att ett identifieringsbeslut inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller. Om det saknas förutsättningar för återkallelse (uteslutning) får alltså inte omprövning till nackdel användas för att ändra beslutet.

Vad gäller frågan om till vilken förvaltningsrätt ett beslut om identifiering eller återkallelse ska överklagas bör detta – i likhet med vad som gäller för den nuvarande särskilda ordningen för företag i tredje land – regleras i 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar. Ett svenskt företags överklagande kommer därmed inte att styras av forumregeln i 67 kap. 8 § SFL.

Förslaget föranleder ändringar i 17, 18 och 20 §§ samt införande av en ny paragraf, 17 a §, lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.9.4 Omprövning och överklagande av beslut om skatt

Promemorians bedömning och förslag: Sexårsfristerna för omprövning och överklagande i skatteförfarandelagen bör gälla även för skatt som redovisas genom en särskild ordning. En upplysning om att förfarandet vid begäran om ändring av redovisat skattebelopp till viss del regleras i tillämpningsförfordningen ska föras in i lagen. Dessutom görs vissa språkliga och redaktionella ändringar.

Skälen för promemorians bedömning och förslag: För beslut om svensk mervärdesskatt som redovisas enligt den nuvarande särskilda ordningen för företag i tredje land gäller vissa av bestämmelserna om omprövning, efterbeskattning och överklagande i skatteförfarandelagen. De nuvarande reglerna gäller dels sådan svensk skatt som redovisas i en deklaration lämnad till Skatteverket enligt den särskilda ordningen och där Sverige alltså är såväl identifieringsstat som konsumtionsstat, dels sådan svensk skatt som redovisas i en motsvarande deklaration lämnad till ett annat EU-land och där Sverige endast är konsumtionsstat.

Genom hänvisningar i gällande 19 och 21 §§ lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster till bestämmelser i 66 och 67 kap. skatteförfarandelagen gäller samma omprövnings- och överklagandetider som för skatt som redovisas enligt de allmänna bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Det innebär att omprövning eller överklagande av beslut om skatt som redovisas enligt den särskilda ordningen generellt sett kan ske inom sex år. Införandet av de nya särskilda ordningarna bedöms inte föranleda något behov av ändringar i detta avseende. Sexårsfristerna bör således gälla även för dem som redovisar svensk mervärdesskatt genom unionsordningen och som därmed är etablerade i ett annat EU-land än Sverige.

Även i fortsättningen bör frågan om till vilken förvaltningsrätt ett beslut om svensk mervärdesskatt ska överklagas styras av forumregeln i 14 § andra stycket lagen om allmänna förvaltningsdomstolar.

Det sagda innebär alltså att det i detta avseende inte uppkommer någon förändring för beskattningsbara personer utanför EU som redovisar skatt att betala i Sverige genom en särskild ordning. När det gäller beskattningsbara personer som är etablerade i ett annat EU-land och som tillämpar unionsordningen gäller reglerna i skatteförfarandelagen för svensk skatt som redovisas enligt den särskilda ordningen i en deklaration till det andra EU-landet (identifieringsstaten) och där Sverige således är konsumtionsstat. Svenska företag som tillämpar en särskild ordning för att redovisa skatt för omsättningar i ett annat EU-land, och som alltså har Sverige som identifieringsstat, omfattas inte av de svenska bestämmelserna om omprövning, efterbeskattning och överklagande av beslut om skatt. För dem gäller i stället den berörda konsumtionsstatens bestämmelser.

När det gäller hur omprövning av svensk mervärdesskatt ska begäras följer det av hänvisningen till 66 kap. 6 § SFL i 19 § att en sådan begäran ska vara skriftlig. En begäran får således göras per e-post eller på annan elektronisk väg. Vidare följer av nämnda hänvisning att Skatteverket får förelägga den som har begärt omprövningen att underteckna begäran. Hur den som tillämpar en särskild ordning ska förfara för att

begära omprövning regleras även i tillämpningsförfordningen. Av artikel 61.2 i tillämpningsförfordningen framgår att en begäran om ändring av belopp i en deklaration enligt en särskild ordning ska lämnas till identifieringsstaten på elektronisk väg om detta görs inom tre år från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle ha lämnats in. Av artikel 61a följer att detta gäller även om företaget inte längre tillämpar en särskild ordning. Vidare följer att om företaget fortfarande tillämpar en särskild ordning (unionsordningen) men har ändrat identifieringsstat ska ändringarna göras till den tidigare identifieringsstaten (se även avsnitt 6.6.10). I förtydligande syfte föreslås att det i lagen lämnas en upplysning om att regler för förfarandet även finns i tillämpningsförfordningen.

Vidare bör vissa ändringar av språklig och redaktionell karaktär göras.

Förslaget föranleder ändringar i 19 och 21 §§ lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.9.5 Kommunikationsskyldighet, deklarationsombud och andra förfaranderegler avseende identifieringsbeslut

Promemorians förslag: Skatteverkets utrednings- och kommunikationsskyldighet ska gälla i ärenden om identifieringsbeslut och återkallelse. Den som omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige ska få anlita deklarationsombud.

Skälen för promemorians förslag: När det gäller identifieringsbeslut eller återkallelse av identifieringsbeslut enligt den nuvarande särskilda ordningen för företag i tredje land framgår det av gällande 22 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster att skatteförfarandelagens bestämmelser om uppgifter som lämnas för någons annan räkning (4 kap.), begäran om omprövning som lämnas i rätt tid till domstol (66 kap. 18 §) och besluts verkställbarhet (68 kap. 1 §) är tillämpliga.

Nu nämnda bestämmelser i skatteförfarandelagen bör också gälla för de nya särskilda ordningarna.

Mot bakgrund av de följder som ett beslut att återkalla ett identifieringsbeslut kan ha för en enskild, till exempel genom de karenstider som följer av tillämpningsförfordningen, bör dessutom den i 40 kap. skatteförfarandelagen angivna utredningsskyldigheten och kommunikationsskyldigheten för Skatteverket gälla i ärenden av detta slag.

Av 6 kap. 4 § SFL framgår att den som är deklarationsskyldig i Sverige, efter godkännande av Skatteverket, får anlita deklarationsombud. Deklarationsskyldig är bl.a. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (26 kap. 2 § SFL).

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen i Sverige och som därmed har Sverige som identifieringsstat är inte skattskyldig i Sverige för de omsättningar som redovisas enligt den ordningen. Det bör vara möjligt även för sådana personer att dra nytta av de hanteringsvinster som ett deklarationsombud medför. Bestämmelser som möjliggör anlitande av deklarationsombud bör därför införas.

Förslaget föranleder ändringar i 22 § och införande av en ny paragraf, 22 a §, lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.9.6 Särskilda avgifter, kostnadsränta och andra förfaranderegler vid beslut om skatt

Promemorians förslag: Förseningsavgift, skattetillägg och kostnadsränta ska kunna påföras den som redovisar skatt genom en särskild ordning.

Skälen för promemorians förslag: Vad gäller redovisning av svensk mervärdesskatt genom den nuvarande särskilda ordningen för företag i tredje land framgår av dagens 23 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster att följande bestämmelser i skatteförfarandelagen tillämpliga:

1. uppgifter som har lämnats för någon annans räkning (4 kap.)
2. föreläggande (37 kap. 9 och 10 §§)
3. Skatteverkets kommunikationsskyldighet (40 kap. 2 och 3 §§)
4. revision (41 kap.)
5. ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning (43 kap.)
6. bevissäkring (45 kap.)
7. betalningssäkring (46 kap.)
8. uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll (47 kap.)
9. ansvar för skatter och avgifter (59 kap. 13, 16, 17, 21, 26 och 27 §§)
10. beslut om befrielse från skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt (60 kap.)
11. betalning av skatter och avgifter (62 kap. 8 och 19 §§)
12. anstånd med betalning av skatter och avgifter (63 kap. 2, 4–10, 16 och 22 §§)
13. överskott som inte har kunnat betalas tillbaka (64 kap. 10 § första stycket)
14. omprövning av flera redovisningsperioder (66 kap. 35 §)
15. besluts verkställbarhet (68 kap.)
16. verkställighet av beslut om bevissäkring och betalningssäkring (69 kap.)
17. indrivning (70 kap.)
18. övriga bestämmelser om verkställighet (71 kap.).

Dessutom anges i nuvarande 24 § att indrivning inte får begäras av ett belopp som omfattas av anstånd.

Nu uppräknade bestämmelser bör gälla även för de nya särskilda ordningarna. Det finns anledning att överväga om ytterligare bestämmelser bör gälla.

Vid genomförandet i svensk rätt av de nuvarande reglerna om särskild ordning för företag i tredje land föreslogs inte några sanktioner för det fall en deklaration lämnas in för sent eller felaktiga uppgifter redovisas i den. Bakgrunden till detta var att man inte hade kunnat komma överens

om några unionsrättsliga sanktioner (se prop. 2002/03:77 s. 52). Inte heller direktivbestämmelserna om de nya särskilda ordningarna innehåller några sanktioner eller regler om räntor avseende skatteskulder. Detta innebär givetvis inte att en konsumtionsstat är förhindrad att påföra sanktioner eller ränta.

Något övertygande skäl till att den som har valt att redovisa och betala mervärdesskatt genom en särskild ordning ska få en skattemässigt mer förmånlig behandling än den som tillämpar de allmänna reglerna för att redovisa och betala mervärdesskatt på motsvarande transaktioner finns inte. Det föreslås därför att skatteförfarandelagens regler om förseningsavgift (48 kap.) och skattetillägg (49 kap.) ska gälla för de nya särskilda ordningarna. Som en följd därav bör även bestämmelserna om befrielse från och beslut om särskilda avgifter (51 och 52 kap.) tillämpas. Dessutom bör bestämmelserna om skönsmässiga beslut (57 kap. skatteförfarandelagen) och kostnadsränta (65 kap.) tillämpas.

Det bör understrykas att det är konsumtionsstaten, dvs. den stat i vilken omsättningen har skett, som är beskattningsland och som därmed påför sanktioner. Sverige är alltså inte beskattningsland för ett svenskt företags omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster i ett annat EU-land (eller för den delen utanför EU). Det är i stället den behöriga myndigheten i det andra EU-landet (konsumtionsstaten) som avgör om omsättningar i detta land redovisats korrekt i en till Sverige i egenskap av identifieringsstat inlämnad deklaration och om, så inte är fallet, förutsättningar för sanktioner till följd härför föreligger. Det är också konsumtionsstaten som påför sanktioner om deklarationen inte lämnats i rätt tid eller om betalningen inte gjorts i rätt tid. Det nu sagda framgår också av nya artikel 63b i tillämpningsförordningen. Av denna artikel framgår även att eventuella sanktioner eller ränta ska betalas direkt till konsumtionsstaten.

Förslaget föranleder ändringar i 23 § lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.9.7 Intäktsränta

Promemorians förslag: Intäktsränta ska tillgodoföras den som redovisar skatt genom en särskild ordning.

Skälen för promemorians förslag: Som framgår i föregående avsnitt föreslås att kostnadsränta ska kunna påföras vid redovisning av svensk skatt genom någon av de särskilda ordningarna. Även frågan om tillgodoförande av ränta bör övervägas.

I 65 kap. 16 § SFL anges att om skatt ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av en domstol ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot. De skattebetalningar som görs genom de särskilda ordningarna omfattas emellertid inte av skattekontosystemet. Det är dock rimligt att också den som redovisar svensk mervärdesskatt genom en särskild ordning ska tillgodoföras intäktsränta under motsvarande förutsättningar. En bestämmelse som möjliggör detta bör därför införas.

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 23 a §, lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

6.9.8 Dokumentationsskyldighet

Promemorians förslag: Bestämmelserna om dokumentationsskyldighet för den som använder en särskild ordning utformas i enlighet med lydelsen i mervärdesskattedirektivet. För mervärdesskattegrupper gäller att underlaget ska finnas tillgängligt hos huvudmannen.

Skälen för promemorians förslag: Av ändrade artikel 369.1 och nya artikel 369k.1 i direktivet framgår att den som använder en särskild ordning ska föra räkenskaper över de transaktioner som omfattas av den särskilda ordningen samt att dessa räkenskaper ska vara så detaljerade att konsumtionsstatens skattemyndighet kan avgöra om deklarationen är korrekt. Vidare framgår av artikel 369.2 och artikel 369k.2 att räkenskaperna på begäran ska göras tillgängliga på elektronisk väg för identifieringsstaten och för konsumtionsstaten. Dessutom anges att räkenskaperna ska bevaras i tio år efter utgången av det år transaktionen genomfördes. De nya bestämmelserna i direktivet innebär ingen förändring i sak i förhållande till vad som redan gäller för företag i tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster (nuvarande artikel 369). Denna bestämmelse motsvaras av 25 § lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster.

Eftersom det är konsumtionsstaten som är beskattningsland för de omsättningar som skett i det landet inom ramen för den särskilda ordningen är det denna stat som avgör om skatten korrekt. Däremot får både identifieringsstaten och konsumtionsstaten begära att få tillgång till erforderligt underlag för beskattningen och kontroll.

När det gäller vad räkenskaperna ska innehålla för att anses vara tillräckligt detaljerade i den mening som avses i direktivet har detta klargjorts i nya artikel 63c.1 i tillämpningsförfordningen. Av bestämmelsen framgår att de uppgifter som underlaget ska innehålla är följande.

- a) Konsumtionsmedlemsstat till vilken tillhandahållandet av tjänsterna görs.
- b) Typ av tjänster som tillhandahålls.
- c) Datum för tillhandahållandet av tjänster.
- d) Beskattningsunderlag med angivande av den valuta som används.
- e) Senare ökningar eller minskningar av beskattningsunderlaget.
- f) Tillämpad mervärdesskattesats.
- g) Mervärdesskattebelopp som ska betalas med angivande av den valuta som används.
- h) Datum och belopp för mottagna betalningar.
- i) Eventuella förskottsbetalningar innan tillhandahållandet av tjänsterna görs.
- j) Om faktura utfärdas, de uppgifter som fakturan innehåller.
- k) Kundens namn, om den beskattningsbara personen känner till detta.

- 1) De uppgifter som används för att fastställa var kunden är etablerad eller bosatt eller stadigvarande vistas.

Uppräkningen är avsedd att vara uttömmande i fråga om de krav som kan ställas på ett företags underlag inom ramen för de särskilda ordningarna.

Vad gäller artikel 63c.1 l framgår det av de nya artiklarna 24a, 24b och 24f i tillämpningsförförordningen vad för slags uppgifter som ett företag kan använda för att fastställa var köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas, dvs. för att visa att skatten redovisas i och betalas till rätt land. Dessa bestämmelser tas upp i avsnitt 5.4.3.

Vidare anges i artikel 63c.2 i tillämpningsförförordningen att de uppgifter som avses i punkt 1 ska registreras av den beskattningsbara personen på ett sådant sätt att de kan göras tillgängliga på elektronisk väg utan dröjsmål och för varje enskild tjänst som tillhandahålls.

Det bör erinras att underlåtenhet att på begäran göra räkenskaperna tillgängliga kan föranleda uteslutning (återkallelse av identifieringsbeslutet), se avsnitt 6.3.

I syfte att uppnå en närmare överensstämmelse med utformningen av artiklarna 369.1 och 369k i direktivet föreslås vissa ändringar i 25 §. Vidare bör det förtydligas att i fråga om mervärdesskattegrupper ska underlaget finnas tillgängligt hos huvudmannen för gruppen, jfr 5 kap. 3 § andra stycket SFL.

Förslaget föranleder ändringar i 25 § och införande av en ny paragraf, 26 §, lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster m.m.

7 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2015. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

Skälen för promemorians förslag: Av artikel 5 i direktiv 2008/8/EG framgår att de nya bestämmelserna gäller från och med den 1 januari 2015.

När det gäller de nya särskilda ordningarna för att redovisa och betala mervärdesskatt finns anledning att nämna att dessa, i likhet med det elektroniska förfarande för återbetalning för mervärdesskatt som infördes från och med den 1 januari 2010 (direktiv 2008/9/EG), förutsätter ett fungerande elektroniskt system i samtliga medlemsstater. För närvarande finns det inga tecken på att nödvändiga elektroniska system inte skulle vara klara till utsatt tid. Det finns därför inte skäl att göra annan bedömning än att ikraftträdandet bör vara den 1 januari 2015. Föreslagna lagändringar, genom vilka de nya bestämmelserna genomförs i svensk rätt, bör alltså träda i kraft den 1 januari 2015.

Äldre bestämmelser bör på sedvanligt vis fortfarande gälla för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.

För att den praktiska hanteringen avseende de särskilda ordningarna ska fungera väl vid övergången till de nya reglerna finns det i artikel 2 i förordning (EU) nr 967/2012 en föreskrift som innebär att ett företag som vill utnyttja någon av de särskilda ordningarna ska kunna lämna in en ansökan via webbportalen hos behörig myndighet i identifieringsstaten redan från och med den 1 oktober 2014. En elektronisk ansökan om tillåtelse att använda en särskild ordning med Sverige som identifieringsstat ska således kunna lämnas in till Skatteverket redan från och med detta datum.

Eftersom medlemsstaterna kan tillämpa olika regler för när den beskattningsbara händelsen inträffar och mervärdesskatten blir utkrävbar (artikel 66 i mervärdesskattedirektivet), har det införts övergångsbestämmelser i tillämpningsförförordningen. Artikel 2 i genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 innebär att i det fall en beskattningsgrundande händelse ansetts inträffa före den 1 januari 2015, och därmed i säljarens land, kan mervärdesskatt inte krävas ut i ett annat land (dvs. i köparens land från och med den 1 januari 2015) i förhållande till samma beskattningsgrundande händelse. Syftet är att förhindra att en och samma tjänst blir beskattad i två olika länder. Om den beskattningsgrundande händelsen anses äga rum vid en tidpunkt före den 1 januari 2015 i en medlemsstat kan alltså inte skatt också tas ut i en annan medlemsstat, även om den beskattningsgrundande händelsen i enlighet med det landets regler anses äga rum i det landet den 1 januari 2015 eller senare.

Övergångsregleringen i tillämpningsförförordningen kan illustreras av följande exempel. En privatperson bosatt i Sverige tecknar och betalar i december 2014 en prenumeration på en e-tidskrift som ges ut av ett företag etablerat i ett annat EU-land. Prenumerationen avser tolv nummer under januari–december 2015. Skatten tas ut i säljarens land. Någon skatt tas inte ut i Sverige, även om tillhandahållandet av tidskriften äger rum efter den 1 januari 2015.

Promemorians bedömning: Förslaget medför en positiv offentlig-finansiell nettoeffekt genom ökade mervärdesskatteintäkter. Nettoeffekten uppskattas till ca 50 miljoner kronor per år.

De allmänna förvaltningsdomstolarna påverkas i princip inte.

För Skatteverket uppkommer engångskostnader för utveckling av it-system och löpande kostnader för drift av systemet. Det uppkommer även andra merkostnader för Skatteverket.

Förslaget innebär fördelar för företagen bl.a. genom en förbättrad konkurrenssituation. Den ökade administrativa börda som redovisning av mervärdesskatt i andra EU-länder medför minskas till viss del genom den nya förenklade, särskilda ordningen för att deklarerat och betala mervärdesskatt.

Skälen för promemorians bedömning

Allmänt

Förslaget innebär att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar samt elektroniska tjänster som tillhandahålls icke beskattningsbara personer (främst privatpersoner) i ett annat EU-land än där säljaren är etablerad kommer att beskattas i förvärvarens land. Enligt dagens regler sker beskattningen i säljarens land, om säljaren är etablerad inom EU. Om säljaren är etablerad utanför EU beskattas tjänsterna redan i dag i förvärvarens land.

Eftersom det är fråga om tjänster som kan tillhandahållas på distans och kunden bär hela mervärdesskattebördan, innebär de nuvarande reglerna en stor risk för att säljarens val av etableringsort påverkas av skillnaderna i mervärdesskattesatser inom EU. Lokaliseringen av försäljningen av sådana tjänster till EU-länder med låga mervärdesskattesatser leder till snedvridning av konkurrensen och minskade skatteintäkter för länder med högre skattesatser.

Genom att platsen för tillhandahållandet flyttas till köparens land förbättras förutsättningarna för den inre marknaden och företagens möjlighet att konkurrera på lika villkor inom EU. Vidare fördelas skatteintäkterna mellan staterna på ett mer rättvist sätt.

Offentligfinansiella effekter

Det saknas specifik statistik över handeln med telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Av dessa typer av tjänster är det främst elektroniska tjänster som förvärfvas av privatpersoner. Privatpersoner torde inte förvärva radio- och tv-sändningar från säljare i ett annat land i någon nämnvärd omfattning, bl.a. till följd av att sändningsrättigheter i stor utsträckning styr vilka tv-program som får göras tillgängliga i respektive land.

De vanligaste elektroniska tjänsterna som konsumeras av internetanvändare i Sverige är dataprogram och appar (23 procent), musik (23 procent), spel (13 procent), video och film (11 procent) samt tidningar och artiklar (8 procent).

De nya reglerna innebär att i de fall tjänsterna anses omsatta i Sverige och Sverige blir beskattningsland, kommer skatteintäkterna för staten att öka. I de fall tjänsterna i stället anses omsatta i något annat EU-land, kommer skatteintäkterna att minska. Den offentligfinansiella effekten beror därmed på nettot av tjänstehandeln. Generellt bedöms förslaget medföra att Sverige blir beskattningsland i större omfattning än vad som är fallet i dag. Därmed bedöms de nya reglerna medföra ökade mervärdesskatteintäkter. Den offentligfinansiella nettointäkten av regeländringen uppskattas till ca 50 miljoner kronor per år.

Regeländringen innebär att hanteringen av mervärdesskatt för dessa typer av tjänster blir neutral inom EU på så vis att det inte längre har någon betydelse var säljaren är etablerad. Därmed kommer spelreglerna för hur mervärdesskatt tas ut för dessa företag framgent vara neutrala.

De allmänna förvaltningsdomstolarna och Skatteverket

Förslaget bedöms inte påverka måltillströmningen till förvaltningsdomstolarna i sådan omfattning att något behov av ökade resurser uppkommer.

Genomförandet av de nya reglerna i mervärdesskattedirektivet förutsätter utveckling av ett it-system. Till följd härav uppkommer för Skatteverket dels kostnader av engångskaraktär, dels löpande kostnader för underhåll och andra driftkostnader. Den totala utvecklingskostnaden för it-systemet beräknas till ca 27 miljoner kronor. Stora delar av detta arbete har redan utförts. De löpande driftkostnaderna för it-systemet efter ikraftträdandet uppskattas för de första fem åren till ca 10 miljoner kronor per år och därefter till ca 8 miljoner kronor per år. Merkostnader till följd av nya arbetsuppgifter beräknas av Skatteverket till ca 2,8 miljoner kronor per år. Dessutom uppkommer engångskostnader för utbildning av personal och information till enskilda, vilka beräknas till 500 000 kronor.

Vad gäller användningen av it-systemet har Skatteverket uppskattat att ca 3 000 företag i Sverige kommer att använda sig av den nya särskilda ordningen och alltså ha Sverige som kontaktpunkt (identifieringsstat) för att redovisa och betala mervärdesskatt.

Skatteverkets ökade kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga anslagsramar.

Företagen

Det generella syftet med direktiv 2008/8/EG är att underlätta för företagen genom att modernisera och förenkla omsättningslandsreglerna för tjänster. Detta mål avses uppnås genom att beskattningen i så stor utsträckning som möjligt sker i konsumtionslandet.

De nya reglerna om försäljning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar samt elektroniska tjänster till privatpersoner inom EU innebär att den mervärdesskattesats som gäller i kundens land ska tas ut, oavsett var säljaren är etablerad. Härigenom motverkas att företag av skatteskal etablerar sig i länder med låga skattesatser samtidigt som konkurrenssituationen för svenska företag förbättras.

De administrativa kostnader som redovisning av mervärdesskatt i ett annat land än där företaget är etablerat för med sig minskas genom den

nya förenklade, särskilda ordningen för att deklarerera och betala mervärdesskatt. En viss ökad administrativ börda är dock ofrånkomlig. Det är mycket svårt att beräkna de ekonomiska effekterna av denna tillkommande börda på företagsnivå. Kostnaderna för att redovisa skatt beror bl.a. på antalet länder i vilka försäljningar skett och, givetvis, på om företaget väljer att tillämpa den förenklade ordningen. Att svenska företag kan ta ut skatt enligt de, i de flesta fall, lägre skattesatser som gäller i övriga EU-länder, medför förbättrade förutsättningar för företagen. Sammantaget bedöms således de nya reglerna vara till fördel för företagen.

9 Författningskommentar

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

5 kap.

16 §

Paragrafen är ny. Av *första stycket*, som motsvarar artikel 58 i mervärdesskattedirektivet, framgår att omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Var tillhandahållaren är etablerad saknar således betydelse. Både beskattningsbara personer som är etablerade utanför EU och sådana som är etablerade inom EU är skattskyldiga i Sverige, om förvärvaren är någon som inte är en beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till beskattningsbara personer regleras av 5 §. Vem som är att anse som en beskattningsbar person vid tillämpningen av omsättningslandsreglerna anges i 4 §. Det är framför allt privatpersoner (konsumenter) som inte är beskattningsbara personer. Begreppen etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas definieras i artiklarna 12–13a i tillämpningsförfordningen. För att underlätta fastställandet av var förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas och var tjänsten därmed ska beskattas finns presumtioner och andra regler i artiklarna 24–24b, 24d, 24f och 31c i tillämpningsförfordningen. Se vidare avsnitten 5.1, 5.3 och 5.4.

I *andra stycket* förklaras vad som avses telekommunikationstjänster. Stycket motsvarar artikel 24.2 i direktivet och fanns tidigare i 18 § 10. Vissa språkliga och redaktionella ändringar görs. Någon materiell förändring är inte avsedd. Begreppet omfattar, liksom tidigare, endast själva överföringen av telekommunikationstjänster och inte vad som överförs. Vad som omfattas av begreppet telekommunikationstjänster framgår även av artikel 6a i tillämpningsförfordningen.

I *tredje stycket* finns en förteckning med exempel på vilka typer av tjänster som omfattas av begreppet elektroniska tjänster. Den motsvaras av bilaga II till mervärdesskattedirektivet och fanns tidigare i 18 § 12. Språkliga och redaktionella ändringar görs i syfte att ytterligare anpassa utformningen till lydelsen i direktivet. Någon materiell förändring är inte avsedd. I *första punkten* ersätts uttrycket ”härbergering av sådana [webbplatser]” med ordet ”webbhotell”. I *fjärde punkten* används, liksom tidigare, ordet ”evenemang” som motsvarighet till direktivets ”tilldragelser” (jfr eng. ”events” och se även prop. 2002/03:77 s. 61 f.). Kompletterande bestämmelser om vad som avses med elektroniska tjänster finns i artikel 7 i tillämpningsförfordningen och bilaga I till tillämpningsförfordningen. Exempel på elektroniska tjänster är e-böcker och så kallade appar.

Vad som avses med radio- och tv-sändningar förklaras i artikel 6b i tillämpningsförfordningen.

Begreppen telekommunikationstjänster, elektroniska tjänster och radio- och tv-sändningar behandlas närmare i avsnitt 5.2.

17 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 18 §. Den har ändrats och kompletterats med ett nytt stycke.

Första stycket motsvarar artikel 59 i mervärdesskattedirektivet. Av den nya inledningen framgår att de uppräknade tjänsterna är omsatta utomlands om de förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person och förvärfvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU. Omsättningar av de uppräknade tjänsterna till icke beskattningsbara personer (främst privatpersoner) i ett annat EU-land regleras av 6 § medan omsättningar till beskattningsbara personer – i ett annat EU-land eller utanför EU – regleras av 5 §. Uppräkningen omfattar inte längre telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Dessa har förts över till den nya 16 §. I fråga om uppräknningen av återstående tjänster görs ändringar i redaktionellt och språkligt hänseende för att förbättra överensstämmelsen med direktivet. Någon materiell förändring i detta hänseende är inte avsedd.

I *tredje punkten* räknas numera upp ”tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster”. De tjänster som saknar direkt motsvarighet i direktivet (artikel 59 c) har slopats medan ”rådgivare” lagts till. Vad gäller det i denna punkt tidigare angivna begreppet ”översättningstjänster” kan konstateras att det i artikel 41 i tillämpningsförfordningen anges att ”tjänster i form av text-översättning” omfattas av artikel 59 i direktivet (jfr även artikel 29 i tillämpningsförfordningen). Tillämpningsförfordningen gäller direkt och ska inte genomföras i svensk rätt. Mot den bakgrunden bedöms förtydligandet om översättningstjänster vara obehövligt.

Uppräkningen i tredje punkten avser inte yrkena som sådana utan det som avses är de tjänster som i huvudsak och vanligtvis tillhandahålls inom ramen för de uppräknade yrkena, se bl.a. EU-domstolens dom den 16 september 1997 i mål C-145/96, Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier, REG 1997 s. I-4857. I denna dom och i EU-domstolens dom den 6 december 2007 i mål C-401/06, kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland, REG 2007 s. I-10609, behandlas vad som avses med tjänster inom ramen för juristyrket. Vidare framgår att uttrycket ”andra liknande tjänster” inte syftar på några gemensamma beståndsdelar för de heterogena verksamheter som nämns i uppräknningen, utan på tjänster som liknar var och en av dessa verksamheter betraktade var för sig. En tjänst ska anses som liknande i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i denna artikel när båda två har samma syfte.

Dessutom har de i tidigare fjärde och femte punkterna angivna tjänsterna i viss mån ändras språkligt och förts över till tredje punkten. Även detta för att förbättra överensstämmelsen med direktivet.

Andra stycket är nytt och motsvarar artikel 59a i mervärdesskattedirektivet. Det motsvarar, tillsammans med första stycket, den tidigare lydelsen av 5 kap. 17 §. I andra stycket anges att tjänster som enligt första stycket är omsatta utomlands dock är omsatta inom landet, om de faktiskt används och nyttjas i Sverige. Genom uttrycket ”faktiskt används och nyttjas” tydliggörs att regleringen utgör en tillämpning av artikel

59a. Eftersom det i den svenska språkversionen av denna artikel använda lokutionen ”den faktiska användningen och det faktiska utnyttjandet” framstår som något svårtillgänglig i språkligt hänseende har emellertid ett kortare uttryck valts i stället. Innebörden är densamma. Det är fråga om ett unionsrättsligt begrepp. Telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar omfattas inte längre av regleringen. I likhet med vad som är fallet i dag ska t.ex. ett svenskt nätföretags distribution av el till och för förbrukning i en sommarstuga i Sverige som ägs av en i Norge bosatt privatperson beskattas i Sverige.

Om en tjänst endast delvis används eller nyttjas inom Sverige bör den till denna del anses omsatt här.

Se även avsnitt 5.1.

18 §

Paragrafen motsvarar artikel 59a i mervärdesskattedirektivet och betecknades tidigare 16 §. Den reglerar omsättningar av de i 17 § första stycket uppräknade tjänsterna i de fall dessa tillhandahålls från tredje land och förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person. Om tjänsterna faktiskt används och nyttjas i Sverige är de omsatta här. Syftet med det nya uttrycket ”faktiskt används och nyttjas” är att tydliggöra att paragrafen utgör en tillämpning av artikel 59a i direktivet, se vidare författningskommentaren till 17 §.

Bestämmelsen omfattar inte längre telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Dessa regleras i stället i nya 16 §.

Omsättningar av de i 17 § första stycket uppräknade tjänsterna till beskattningsbara personer regleras av 5 §.

Se även avsnitt 5.1.

8 kap.

1 a §

Första stycket, i vilket ändringar av främst följdkaraktär görs, motsvarar delvis artikel 368 i direktivet. Stycket avser numera den som redovisar svensk mervärdesskatt genom den nya särskilda ordningen för beskattningsbara personer etablerade utanför EU som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (tredjelandsordningen). En sådan skattskyldig har inte avdragsrätt vid förvärv för verksamheten. I stället får den skattskyldige ansöka om återbetalning av ingående skatt som betalats i Sverige enligt reglerna för återbetalning till utländska beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land (10 kap. 4 a § första stycket).

Ett nytt *andra stycke* införs. Det motsvarar delvis artikel 369j i direktivet. Stycket avser den som redovisar svensk mervärdesskatt genom den nya särskilda ordningen för beskattningsbara personer etablerade inom EU som tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (unionsordningen). Denne har alltså ett annat EU-land som identifieringsstat och betalar den svenska skatten till denna stat. En sådan skattskyldig har inte någon avdragsrätt för verksamheter som omfattas av den särskilda ordningen. I stället kan denne ansöka om återbetalning av ingående skatt enligt det elektroniska återbetalningsförfarandet för beskattningsbara personer som

är etablerade inom EU (direktiv 2008/9/EG). Om den beskattningsbara personen är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av den särskilda ordningen, t.ex. till följd av distansförsäljning av varor, får dock avdrag för ingående skatt hänförlig till de verksamheter i Sverige som omfattas av den särskilda ordningen göras. Detta innebär att i den deklaration som lämnas till Skatteverket enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, får avdrag även göras för kostnader som hänför sig till omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige.

För unionsordningen gäller, liksom för tredjelandsordningen, att avdrag aldrig får göras i den deklaration som lämnas till identifieringsstaten enligt den särskilda ordningen.

Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, och som alltså tillämpar unionsordningen med Sverige som identifieringsstat, kan inte redovisa mervärdesskatt för omsättningar i Sverige genom den särskilda ordningen. Att avdragsrätt inte föreligger för ingående skatt som avser svenska företags omsättningar av nämnda tjänster till privatpersoner i andra EU-länder följer av 8 kap. 3 §. I stället kan ingående skatt som betalats i andra EU-länder återfås efter ansökan om återbetalning enligt det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer som är etablerade inom EU.

Det nya *tredje stycket* motsvarar tidigare första stycket andra meningen och kompletteras till följd av införandet av andra stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.

10 kap.

4 a §

Paragrafens *första stycke*, som är ändrat, motsvarar delvis artikel 368 i direktivet och avser numera tredjelandsordningen. Den som redovisar svensk mervärdesskatt genom tredjelandsordningen har ingen avdragsrätt (se 8 kap. 1 a § första stycket). I stället kan ingående skatt som betalats i Sverige och som avser verksamheter som omfattas av tredjelandsordningen (dvs. omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige) återfås efter ansökan. För återbetalningsförfarandet tillämpas i allt väsentligt samma regler som för utländska beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land. Återbetalningsrätten gäller såväl den som omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige och som därmed har Sverige som identifieringsstat som den som omfattas av ett motsvarande beslut i ett annat EU-land och som således har ett annat EU-land som identifieringsstat.

Andra stycket motsvarar numera delvis artikel 369j i direktivet. Den som redovisar svensk mervärdesskatt genom unionsordningen har ingen avdragsrätt för verksamheter inom den särskilda ordningen (se 8 kap. 1 a § andra stycket). I stället kan ingående skatt som betalats i Sverige och som avser verksamheter som omfattas av unionsordningen återfås efter ansökan. Ansökan och återbetalning sker i det fallet enligt det elektroniska förfarandet för beskattningsbara personer som inte är

etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (direktiv 2008/9/EG). Om den som tillämpar unionsordningen är eller ska vara registrerad för mervärdesskatt i Sverige för annan verksamhet än sådan som omfattas av den särskilda ordningen får denne dock i den deklaration som lämnas till Skatteverket enligt skatteförfarandelagen dra av kostnader som hänför sig till omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige. Rätt till återbetalning finns därför inte.

Hänvisningen till 3 §, som tidigare fanns i andra stycket, flyttas till nya *tredje stycket* och ändras till följd av införandet av de nya reglerna i andra stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.

13 kap.

1 §

I paragrafen görs en följdändring i anledning av att lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster byter namn till lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

25 §

I *första* och *andra styckena* görs språkliga och redaktionella ändringar.

Tredje stycket reglerar numera redovisningstidpunkten vid utfärdande av kreditnota eller konstaterad kundförlust i fråga om korrigeringar av svensk mervärdesskatt i de fall skatten har redovisats genom någon av de särskilda ordningarna. Av bestämmelsen framgår att om skatten har redovisats enligt 4 a § lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar antingen artiklarna 358a–369 (tredjelandsordningen) eller artiklarna 369a–369k (unionsordningen) i mervärdesskattedirektivet, ska ändringen göras för den ursprungliga redovisningsperioden. Detta gäller även om korrigeringen görs efter den tid som anges i artikel 61.2 i tillämpningsförfordningen, dvs. efter det att tre år gått från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle ha lämnats in. Av nyss nämnda bestämmelse framgår vidare att korrigeringar inom treårsperioden ska lämnas in på elektronisk väg till identifieringsstaten. En korrigering av svensk mervärdesskatt som redovisats genom en särskild ordning ska efter utgången av treårsfristen därmed inte göras via det elektroniska gränssnittet i identifieringsstaten utan direkt till Skatteverket.

Bestämmelsen gäller inte företag som är etablerade i Sverige eftersom dessa inte kan redovisa mervärdesskatt för sina omsättningar i Sverige genom en särskild ordning.

Det nya *fjärde stycket* motsvarar det tidigare tredje stycket. Det ändras språkligt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.6.11.

28 §

I *första stycket* införs en reglering om redovisningstidpunkt för ändring av felaktigt debiterad mervärdesskatt som redovisats enligt 4 a § lagen

om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster eller enligt bestämmelser som i ett annat EU-land motsvarar antingen artiklarna 358a–369 (tredjelandsordningen) eller artiklarna 369a–369k (unionsordningen) i direktivet.

Se författningskommentaren till 25 § och avsnitt 6.6.11.

19 kap.

1 §

Av nya *andra stycket tredje punkten* följer att en utländsk beskattningsbar person som är etablerad i ett annat EU-land får använda det elektroniska återbetalningsförfarandet trots att denne omsatt telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster i Sverige, förutsatt att tillhandahållandena omfattas av en särskild ordning (unionsordningen). Ansökan om återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import som hänför sig till omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster i Sverige inom ramen för unionsordningen regleras i 30 § andra stycket.

Se vidare avsnitt 6.7.

30 §

Första stycket motsvarar delvis artikel 368 i direktivet. Stycket reglerar numera den som redovisar svensk mervärdesskatt enligt tredjelandsordningen. Denne har ingen avdragsrätt (se 8 kap. 1 a § första stycket ML). I stället kan ingående skatt som betalats i Sverige och som avser verksamheter (dvs. omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige) som omfattas av tredjelandsordningen återfås efter ansökan hos Skatteverket (10 kap. 4 a § första stycket ML). För den som tillämpar tredjelandsordningen, och som således inte har någon etablering inom EU, gäller i allt väsentligt förfarandereglererna för återbetalning till utländska beskattningsbara personer som inte är etablerade i något EU-land. Dessa ska alltså även fortsättningsvis ansöka om återbetalning hos Skatteverket på särskild blankett. Hänvisningarna som tidigare fanns i andra stycket förs över till första stycket.

Andra stycket motsvarar numera delvis artikel 369j i direktivet. I stycket regleras förfarandet för beskattningsbara personer som redovisar svensk mervärdesskatt genom unionsordningen och som vill ha återbetalning av ingående skatt som betalats i Sverige vid förvärv för den verksamhet (omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige) som omfattas av den särskilda ordningen. Dessa beskattningsbara personer har alltså ett annat EU-land som identifieringsstat. För dem tillämpas det elektroniska återbetalningsförfarandet för beskattningsbara personer inom EU. Ansökan ska göras hos Skatteverket men ges in via den elektroniska portal som inrättats för detta ändamål i det EU-land där denne är etablerad. I bestämmelsen anges vidare att vad som föreskrivs i 2–21 §§ samt i 20 kap. 5 § gäller.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.

31 a §

Paragrafen, som är ny, motsvarar delvis artikel 369j i direktivet. I paragrafen regleras hur den som är etablerad i Sverige och som tillämpar en särskild ordning med Sverige eller ett annat EU-land som identifieringsstat ska förfara om denne vill ha återbetalning av ingående skatt som betalats i något annat EU-land och som avser omsättning av tjänster som omfattas av den särskilda ordningen i det landet. Detta ska ske genom den elektroniska återbetalningsportalen. Omsättningar i identifieringsstaten eller i något annat EU-land där den beskattningsbara personen har en etablering omfattas inte av den särskilda ordningen.

Om den som vill ha återbetalning är etablerad i flera EU-länder måste inte ansökan göras via det land som valts som identifieringsstat enligt den särskilda ordningen. Följande exempel kan anges. Ett företag har sitt säte utanför EU och fasta etableringsställen i Sverige och Danmark. Företaget vill få återbetalning av utgifter för ingående skatt i Tyskland för omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till privatpersoner i det landet. Ansökan får ges in via portalen i Sverige eller portalen i Danmark.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.7.

32 §

I *första* stycket tas in en hänvisning till nya 31 a §.

Se vidare avsnitt 6.7.

20 kap.

2 §

I *första stycket* införs en hänvisning till 19 kap. 30 § andra stycket. Genom hänvisningen tydliggörs att även beslut om återbetalning till beskattningsbara personer som tillämpar den särskilda ordningen (unionsordningen) för att redovisa mervärdesskatt för omsättningar i Sverige och som använder det elektroniska återbetalningsförfarandet för att få återbetalning av ingående skatt som avser förvärv för sådana omsättningar ska omprövas enligt 66 kap. skatteförfarandelagen. Vidare görs en viss omredigering i *första stycket*.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges ikraftträdandetidpunkten. Av *andra punkten* framgår att äldre bestämmelser gäller för mervärdesskatt som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Övergångsbestämmelser avseende omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer i ett annat EU-land än där säljaren är etablerad finns även i artikel 2 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013.

Se vidare avsnitt 7.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

1 §

Paragrafen är ändrad. *Första stycket* anger innehållet i lagen. Genom lagen införs mervärdesskattedirektivets regler i avdelning XII kapitel 6 (artiklarna 358–369k) om en enda kontaktpunkt för att redovisa och betala mervärdesskatt för gränsöverskridande omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tvsändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer inom EU. De nya reglerna i direktivet innebär dels att den gällande särskilda ordningen för företag i tredje land görs permanent och utvidgas, dels att en motsvarande särskild ordning för företag inom EU införs. Beteckningen ”särskilda ordningar”, som används i direktivet, används numera även i den svenska lagen.

Bestämmelser som motsvarar direktivet finns i svensk rätt även i mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, och i förordning, bl.a. mervärdesskatteförordningen (1994:223).

I nya *andra stycket* lämnas en upplysning om att bestämmelser om de särskilda ordningarna även finns 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 (tillämpningsförordningen). Bestämmelser om de särskilda ordningarna finns även i rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete). Sistnämnda förordning avser emellertid endast förfarandet mellan medlemsstater i fråga om utbyte av information och överföring av betalningar. Den riktar sig alltså inte till företagen. Någon upplysning om denna förordning ges därför inte i lagen.

2 §

Paragrafen har omredigerats och ändrats även i övrigt. I *första stycket* anges numera att termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i mervärdesskattelagen. Vad som avses med telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster framgår av 5 kap. 16 § ML, se vidare författningskommentaren till den paragrafen. Sådana tjänster och radio- och tv sändningar behandlas närmare i avsnitt 5.2.

Vem som är att anse som en beskattningsbar person vid omsättning av tjänster anges i 5 kap. 4 § ML. Detta begrepp och dess negation, dvs. vem som inte är en beskattningsbar person, behandlas i avsnitt 5.3.

Begreppet ”icke-etablerad beskattningsbar person” har, i enlighet med förändringarna i direktivet, utmönstrats även i lagen. I de nya bestämmelserna i direktivet används i stället ”beskattningsbar person som inte är etablerad i gemenskapen” (artikel 358a punkt 1) respektive ”beskattningsbar person som inte är etablerad i konsumtionsmedlemsstaten” (artikel 369a första stycket 1) för att definiera den som får använda

respektive särskild ordning. Definitionerna av dessa begrepp framgår av 4 a respektive 4 b §§.

I nya *andra stycket* ges en för denna lag särskild definition av begreppet ”deklaration”. Mot bakgrund av att de särskilda ordningarna inte bara omfattar elektroniska tjänster utan också telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar har det tidigare begreppet ”e-handelsdeklaration” slopats. I en deklaration enligt denna lag kan redovisas – i enlighet med reglerna för de särskilda ordningarna – både svensk mervärdesskatt och utländsk mervärdesskatt.

Definitionen av ”motsvarande bestämmelser i ett annat EU-land” finns numera i nya *tredje stycket* och har anpassats till den nya EU-lagstiftningen.

4 §

Paragrafen har ändrats. Av den framgår att en beskattningsbar person efter ansökan får redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i denna lag. Om förutsättningarna är uppfyllda meddelar Skatteverket ett identifieringsbeslut. Vilka förutsättningarna är anges numera för företag som inte är etablerade inom EU (tredjelandsordningen) i 4 a §. Förutsättningarna för företag som är etablerade inom EU (unionsordningen) anges i 4 b §.

4 a §

Paragrafen är ny. Den reglerar förutsättningarna för ett beslut om att ett företag utanför EU ska få redovisa och betala mervärdesskatt till Sverige enligt den förenklade, särskilda ordningen (identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen).

Första punkten motsvarar definitionen i artikel 358a punkt 1 i direktivet. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 2 § och 4 § 5. Bestämmelsen anpassas ytterligare till direktivet.

Andra-fjärde punkterna motsvarar artikel 359 i direktivet och fanns tidigare i 4 § 2 och 3. De har strukturerats om och ändrats i förtydligande syfte. Dessutom omfattar de i sin nya lydelse förutom elektroniska tjänster även telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar.

Femte punkten motsvarar tidigare 4 § 4. Om den beskattningsbara personen redan har ett annat EU-land som identifieringsstat kan denne inte också ha Sverige som identifieringsstat.

Av *sjätte punkten* framgår att det för att ett identifieringsbeslut ska meddelas inte heller får finnas hinder enligt artikel 57g tredje stycket eller artikel 58b.1 i tillämpningsförfordningen. Nyss nämnda bestämmelser reglerar så kallade karenstider för beskattningsbara personer som frivilligt upphört att använda en särskild ordning eller som har blivit uteslutna från en särskild ordning (annorlunda uttryckt, fått sitt identifieringsbeslut återkallat). En beskattningsbar person som har valt att upphöra att använda en särskild ordning får inte på nytt använda denna särskilda ordning i någon medlemsstat under två kalenderkvartal från och med dagen för upphörandet (artikel 57g tredje stycket). Vidare gäller att ett företag som har fått sitt identifieringsbeslut återkallat till följd av att det ständigt har brutit mot reglerna i en särskild ordning varken får använda tredjelandsordningen eller unionsordningen under närmast

följande åtta kalenderkvartal (artikel 58b.1). Bestämmelserna om karenstider behandlas även i avsnitt 6.5.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.2.1.

4 b §

Paragrafen är ny. Den reglerar förutsättningarna för att ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen ska meddelas.

Första punkten motsvarar artikel 369a första stycket i direktivet. För att en beskattningsbar person ska tillåtas använda den särskilda ordningen med Sverige som identifieringsstat ska denne ha sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller, om denne inte har ett sådant säte inom EU, ett fast etableringsställe här.

Andra–femte punkterna motsvarar artikel 369b i direktivet.

Av *sjätte punkten* framgår, i likhet med vad som gäller för tredjelandsordningen (4 a § 5), att identifieringsbeslut inte får fattas i Sverige om det redan finns ett motsvarande identifieringsbeslut i ett annat EU-land. Om en beskattningsbar person redan har ett annat EU-land som identifieringsstat kan denne inte också ha Sverige som identifieringsstat. Denna bestämmelse torde främst bli tillämplig för företag som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet inom EU men som har flera fasta etableringsställen i skilda EU-länder. Om ett företag har sitt säte i ett EU-land ska detta land vara identifieringsstat (jfr första punkten och se även artikel 57b första stycket i tillämpningsförfordningen).

I *sjunde punkten* anges att den beskattningsbara personen inte får vara bunden av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det EU-landet motsvarar artikel 369a andra stycket i direktivet. Av sistnämnda bestämmelser framgår att om en beskattningsbar person inte har sitt säte inom EU men har flera fasta etableringsställen i olika EU-länder får denne välja vilket EU-land som denne vill ha som identifieringsstat. Vidare framgår av bestämmelsen i direktivet att den beskattningsbara personen är bunden av sitt val av identifieringsstat under det aktuella kalenderåret och de två närmast följande kalenderåren. Till exempel kan ett företag, med säte i USA och fasta etableringsställen i Danmark och Sverige, som från och med den 1 april 2015 tillämpat unionsordningen med Danmark som identifieringsstat inte förrän tidigast från och med den 1 januari 2018 tillämpa den särskilda ordningen med Sverige som identifieringsstat i stället. Så länge identifieringsbeslutet i det andra EU-landet fortfarande är bindande kan alltså inget identifieringsbeslut fattas av Skatteverket. Bestämmelsen innebär således en begränsning av möjligheten att byta identifieringsstat inom unionsordningen. När det gäller företag som har valt Sverige som identifieringsstat finns motsvarigheten till bestämmelsen i 4 c §.

En beskattningsbar person är inte bunden av identifieringsbeslutet om denne upphör att ha ett fast etableringsställe i den stat som valts som identifieringsstat eller flyttar sitt säte från ett tredje land till ett annat EU-land än identifieringsstaten (som då upphör att vara identifieringsstat).

Enligt den *åttonde punkten* får det för att identifieringsbeslut ska meddelas av Skatteverket inte heller finnas hinder enligt artikel 57g tredje stycket eller artikel 58b.1 i tillämpningsförfordningen. Motsvarande gäller för tredjelandsordningen enligt 4 a § 6. Se vidare författningskommentaren till 4 a § och avsnitt 6.5.

Paragrafen behandlas även i avsnitt 6.2.1.

4 c §

Paragrafen är ny. Den motsvarar artikel 369a andra stycket i direktivet. Av paragrafen framgår att ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen är bindande under det kalenderår då beslutet fattades och under de två närmast följande kalenderåren. Som också framgår gäller detta bara om den som omfattas av beslutet har sätet för sin ekonomiska verksamhet utanför EU och har flera fasta etableringsställen i skilda EU-länder, varav ett i Sverige.

Ett företag som inte har något säte inom EU men som har flera fasta etableringsställen i skilda EU-länder får välja vilket som helst av dessa EU-länder som identifieringsstat. Om ett företag har valt Sverige som identifieringsstat får det emellertid inte välja en annan stat som identifieringsstat förrän det har gått minst två kalenderår. Om företaget skulle flytta sitt säte från tredje land till ett annat EU-land eller om det fasta etableringsstället i Sverige skulle läggas ned är företaget inte längre bundet av sitt val av Sverige som identifieringsstat. Inte heller påverkar bestämmelsen ett företags rätt att när som helst besluta att upphöra att använda den särskilda ordningen. Ett frivilligt utträde börjar gälla från och med den första dagen i närmast följande kalenderkvartal om underrättelsen görs senast 15 dagar före utgången av det föregående kalenderkvartalet, se artikel 57g första stycket i tillämpningsförfordningen.

Se vidare avsnitt 6.2.1.

4 d §

Paragrafen är ny. I den anges att om Skatteverket har beslutat att beskattningsbara personer får bilda en mervärdesskattegrupp, ska identifieringsbeslut fattas för den huvudman som verket utsett för gruppen enligt 6 a kap. 4 § ML. Härigenom följer att det är huvudmannen som ska redovisa och betala skatten enligt bestämmelserna för den särskilda ordningen, jfr 5 kap. 3 § första stycket och 7 kap. 1 § andra stycket SFL. Att underlag för kontroll av redovisningen avseende de transaktioner som omfattas av den särskilda ordningen ska finnas tillgängligt hos huvudmannen klargörs i 26 § (jfr 5 kap. 3 § andra stycket SFL).

Se vidare avsnitt 6.2.3.

4 e §

Paragrafen är ny. Den motsvarar, tillsammans med 8 §, artikel 360 respektive artikel 369c i direktivet. Av den framgår att en ansökan om att få tillämpa någon av de särskilda ordningarna med Sverige som identifieringsstat ska ges in till Skatteverket på elektronisk väg. Att även upplysningsskyldigheten till Skatteverket vid upphörande eller ändringar av verksamheten ska fullgöras på elektronisk väg framgår av 8 §.

Se vidare avsnitt 6.8.2.

5 §

Paragrafen, som är ändrad, innehåller en upplysning om att den som ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen gäller för inte ska redovisa och betala mervärdesskatt enligt de allmänna bestämmelserna i

skatteförfarandelagen. Detta är en följd av att lagen utgör lex specialis i förhållande till skatteförfarandelagen. Eftersom ett identifieringsbeslut enligt 4 b § (unionsordningen) inte omfattar omsättningar i Sverige lämnas ingen hänvisning till den paragrafen.

6 §

Paragrafen är ändrad och omfattar numera både företag utanför EU som använder tredjelandsordningen med ett annat EU-land som identifieringsstat och företag inom EU som använder unionsordningen med ett annat EU-land som identifieringsstat. Paragrafen innebär att den som är skattskyldig i Sverige för omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv sändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer (främst privatpersoner) och som har ett annat EU-land som identifieringsstat anses ha fullgjort sina mervärdesskatterättsliga skyldigheter vad gäller redovisning och betalning av skatt i Sverige genom att lämna in en deklaration och betala skatten enligt bestämmelserna för den särskilda ordningen i det landet. De allmänna bestämmelserna om registrering till mervärdesskatt i skatteförfarandelagen tillämpas alltså inte. En förutsättning är givetvis att omsättningarna i Sverige omfattas av identifieringsbeslutet i det andra EU-landet. Mervärdesskatt för omsättningar i ett land där företaget har en etablering kan inte redovisas genom den särskilda ordningen. Det innebär till exempel att ett företag som har säte i Danmark och ett fast etableringsställe i Sverige inte kan redovisa mervärdesskatten för omsättningarna i Sverige genom den särskilda ordningen. I stället är företaget skyldigt att registreras och betala mervärdesskatt i Sverige enligt de allmänna reglerna.

Eftersom Sverige är beskattningsland för de omsättningar som äger rum i Sverige, ska skatteförfarandelagens regler i vissa delar gälla även om inlämnandet av deklarationen och betalningen av mervärdesskatten sker till ett annat EU-land genom någon av de särskilda ordningarna, se 19, 21 och 23 §§.

7 §

Paragrafen har kompletterats med ett nytt stycke och motsvarar delvis artikel 362 respektive artikel 369d i direktivet. *Första stycket* reglerar identifieringsnummer för såväl tredjelandsordningen som unionsordningen. Enligt det nya *andra stycket* ska registreringsnumret till mervärdesskatt användas som identifieringsnummer för beskattningsbara personer som använder unionsordningen.

Se även avsnitt 6.2.5.

8 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 360 respektive artikel 369c i direktivet, se även artikel 57h.1 i tillämpningsförfordningen. Paragrafen reglerar den underrättelseskyldighet som den som omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige har i förhållande till Skatteverket. Paragrafen har kompletterats med att underrättelse ska ske på elektronisk väg. Att ansökan om att få tillämpa någon av de särskilda ordningarna med Sverige som identifieringsstat ska ges in till Skatteverket på elektronisk väg framgår av 4 e §.

Se vidare avsnitt 6.8.

9 §

Paragrafen motsvarar artikel 363 i direktivet. Den anger förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen. Med återkallelse avses detsamma som uteslutning i tillämpningsförförordningen och förförordningen om administrativt samarbete.

I paragrafen tas upp fyra situationer då Skatteverket ska återkalla ett identifieringsbeslut. Paragrafen har i viss mån omredigerats och ändrats i syfte att öka överensstämmelsen med direktivet.

Första punkten utvidgas till att omfatta även telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar. Den motsvarar artikel 363 a. Om en beskattningsbar person anmäler att denne inte längre tillhandahåller telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster ska återkallelse ske. *Andra punkten* avser situationen då det på annat sätt kan antas att verksamheten upphört. Så är till exempel fallet när den beskattningsbara personen gett in så kallade nolldeklarationer för åtta på varandra följande kalenderkvartal (se artikel 58a i tillämpningsförförordningen). Innehållet i andra punkten motsvarar artikel 363 b och fanns tidigare i första punkten. *Tredje punkten* reglerar situationen då den beskattningsbara personen inte längre uppfyller kraven för den särskilda ordningen. Den motsvarar artikel 363 c och fanns tidigare i andra punkten. Ett exempel på när återkallelse av ett identifieringsbeslut ska ske enligt denna punkt är när den beskattningsbara personen av någon annan anledning än omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer är skyldig att registreras till mervärdesskatt i Sverige eller något annat EU-land. Den nya *fjärde punkten* avser situationen då den beskattningsbara personen vid upprepade tillfällen bryter mot reglerna för den särskilda ordningen. Innehållet motsvarar artikel 363 d och fanns tidigare i tredje punkten. Lydelsen anpassas närmare till direktivet genom att uttrycket ”den särskilda ordningen” används i stället för det tidigare ”bestämmelserna i denna lag”. Syftet är att tydliggöra att återkallelse kan ske även om den beskattningsbara personen brutit mot reglerna för den särskilda ordningen i förhållande till en tidigare identifieringsstat eller en konsumtionsstat. I artikel 58b i tillämpningsförförordningen räknas upp ett antal fall då återkallelse ska ske till följd av upprepad misskötsamhet. Skäl för återkallelse kan finnas även i andra fall.

I vissa fall gäller en så kallad karenstid innan ett företag som har fått identifieringsbeslutet återkallat kan använda en särskild ordning på nytt, se artikel 58b i tillämpningsförförordningen och avsnitt 6.5.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.3.

9 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369e i direktivet. Den anger förutsättningarna för att återkalla ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen. Med återkallelse avses detsamma som med uteslutning i direktivet och i annan EU-rättslig lagstiftning.

De fyra situationer som tas upp i paragrafen motsvarar de situationer för tredjelandsordningen som anges i 9 §. Enligt *andra punkten* gäller emellertid att det är den beskattningsbara verksamheten inom ramen för

denna särskilda ordning som ska antas ha upphört för att återkallelse enligt denna punkt ska ske. Att den beskattningsbara personen upphör med annan verksamhet inom EU som denne bedrivit, till exempel försäljning av varor, utgör inget skäl till att denne inte längre ska få tillämpa unionsordningen för omsättning av de tjänster som omfattas av denna ordning. Ett exempel på när *tredje punkten* blir tillämplig är när den beskattningsbara personen upphör att ha etablering (säte eller fast etableringsställe) i Sverige. I likhet med vad som gäller för tredjelandsordningen framgår av *fjärde punkten* att återkallelse ska ske vid upprepad misskötsamhet. I artikel 58b i tillämpningsförfordningen räknas upp ett antal fall när återkallelse på den grunden ska göras. Se även författningskommentaren till 9 §.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.3.

10 §

Paragrafen motsvarar delvis artikel 364 respektive artikel 369f i direktivet. Paragrafen reglerar både deklarationer enligt tredjelandsordningen och deklarationer enligt unionsordningen. I *första stycket* har lagts till att deklarationen ska lämnas på elektronisk väg. Vidare har ”e-handelsdeklaration” ersatts med ”deklaration” till följd av ändringen i 2 §.

Se vidare avsnitt 6.6.1.

12 §

Paragrafen motsvarar artikel 365 respektive artikel 369g första stycket i direktivet. I *första stycket* ersätts ”e-handelsdeklaration” med ”deklaration” till följd av ändringen i 2 §. I *andra punkten* läggs till telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar. Dessutom görs ändringar eftersom den som tillämpar unionsordningen med Sverige som identifieringsstat inte kan redovisa omsättningar i Sverige genom den särskilda ordningen. Kravet i andra punkten *b* att det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på tjänsterna ska redovisas fördelat på skattesatser är nytt.

I det nya *andra stycket* förtydligas att med varje land i första stycket andra punkten avses Sverige eller varje annat EU-land för den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen och varje annat EU-land för den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt unionsordningen. Den som tillämpar unionsordningen med Sverige som identifieringsstat kan inte redovisa omsättningar i Sverige genom den särskilda ordningen. Inte heller kan omsättningar i andra EU-länder där det finns fasta etableringsställen redovisas inom unionsordningen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.6.2.

12 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 369g andra stycket i direktivet. Den reglerar vilka uppgifter som ska anges i deklarationen för den som tillämpar unionsordningen och har ett fast etableringsställe i ett annat EU-land – eller flera fasta etableringsställen i andra EU-länder – än det land som är identifieringsstat. Det saknar betydelse om det fasta etableringsstället eller de fasta etableringsställena medverkat i tillhandahållandet av de tjänster som omfattas av den särskilda ordningen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.6.2.

13 §

Paragrafen motsvarar numera artikel 366 respektive artikel 369h i direktivet. Den reglerar både deklarationer enligt tredjelandssordningen och deklarationer enligt unionsordningen. Paragrafen är ändrad på så viss att ”e-handelsdeklaration” ersätts med ”deklaration”, se 2 §.

Se vidare avsnitt 6.6.4.

14 §

Paragrafen, som är ändrad, motsvarar numera artikel 364 respektive artikel 369f i direktivet. Den reglerar tidpunkten för när den som har ett identifieringsbeslut enligt tredjelandssordningen eller unionsordningen i Sverige ska lämna in deklarationen på elektronisk väg till Skatteverket. Ändringen består i att ”e-handelsdeklaration” ersätts med ”deklaration”, se 2 §. Av nya 16 § framgår att 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid inte är tillämplig vid beräkningen av tidsfristen för inlämnande av deklaration.

15 §

Paragrafen är omnumrerad och betecknades tidigare 16 §. Den är ändrad och motsvarar artikel 367 respektive artikel 369i i direktivet. Paragrafen reglerar när och hur den som har ett identifieringsbeslut enligt tredjelandssordningen eller unionsordningen i Sverige ska betala den i deklarationen redovisade skatten till Skatteverket. Ändringen i *första stycket* består i att ”e-handelsdeklaration” ersätts med ”deklaration”, se 2 §. I *andra stycket* införs ett krav att det vid inbetalningen ska göras en hänvisning till den deklaration som betalningen avser. Dessutom görs en ändring i förtydligande syfte.

Av nya 16 § framgår att 2 § lagen om beräkning av lagstadgad tid inte är tillämplig vid beräkningen av tidsfristen för betalning av i deklarationen redovisad skatt.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.6.5.

16 §

Paragrafen är ny. I den anges att bestämmelsen i 2 § första stycket lagen om beräkning av lagstadgad tid inte gäller tidsfristerna för lämnande av deklaration till Skatteverket och betalning av mervärdesskatt som ska redovisas i en deklaration till verket. Syftet är att företag som är etablerade i Sverige och som har Sverige som identifieringsstat ska fullgöra sina mervärdesskatterättsliga skyldigheter på samma dag som företag som har andra EU-länder som identifieringsstater. En övergripande målsättning med reglerna för de särskilda ordningarna är att företag i samtliga medlemsstater ska behandlas lika. För företag som har Sverige som identifieringsstat gäller enligt 14 och 15 §§ att en deklaration ska lämnas på elektronisk väg till Skatteverket senast den 20:e i månaden efter redovisningsperiodens utgång och att den i deklarationen redovisade mervärdesskatten ska betalas senast samma dag. Vidare följer av artikel 58b.2 i tillämpningsförfordningen att Skatteverket – i de fall Sverige är identifieringsstat – ska besluta att återkalla ett identifieringsbeslut om deklarationer för tre kalenderkvartal

inte har lämnats in på den 40:e dagen efter utgången av kalenderkvartalet eller om betalning av redovisad skatt för tre kvartal inte gjorts på den 40:e dagen (se mer om detta i avsnitt 6.3.1). Vid beräkningen av dessa tidsfrister tillämpas således inte lagen om beräkning av lagstadgad tid.

Se vidare avsnitt 6.6.6.

16 a §

Paragrafen är omnummerad och betecknades tidigare 15 §. Ändringar görs i syfte att tydliggöra att paragrafen avser svensk mervärdesskatt. Den gäller numera dels företag som tillämpar tredjelandsordningen och som har Sverige eller ett annat EU-land som identifieringsstat, dels företag som tillämpar unionsordningen och som har ett annat EU-land som identifieringsstat. Paragrafen innebär att Skatteverket kan fatta ett så kallat automatiskt beslut om skatten när deklarationen enligt den särskilda ordningen kommer in (jfr 53 kap. 2 § SFL).

17 §

Paragrafen reglerar omprövning av beslut i fråga om en beskattningsbar person ska tillåtas att använda en särskild ordning med Sverige som identifieringsstat. I *andra stycket* anges numera att en begäran om omprövning ska vara skriftlig. Detta innebär, i likhet med vad som gäller i dag, att en begäran om omprövning får göras per e-post eller på annan elektronisk väg. Något krav på att en begäran ska vara undertecknad uppställs inte. Omprövningstiden förlängs från de tidigare tre veckorna till två månader från den dag då beslutet meddelades.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.9.3.

17 a §

I paragrafen, som är ny, anges att ett identifieringsbeslut inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller. Eftersom det finns särskilda bestämmelser om återkallelse av identifieringsbeslut (se 9 och 9 a §§) får ett sådant beslut inte omprövas till nackdel för den som beslutet gäller, jfr 66 kap. 20 § andra stycket SFL.

Se även avsnitt 6.9.3.

18 §

Ändringen i *första stycket* innebär att den tidsfrist som gäller när Skatteverket på eget initiativ omprövar ett beslut om tillåtelse att använda en särskild ordning med Sverige som identifieringsstat (17 § första stycket) förlängs från de tidigare tre veckorna till två månader från den dag då beslutet meddelades.

Se även avsnitt 6.9.3.

19 §

Paragrafen reglerar omprövning av beslut om svensk mervärdesskatt som redovisas genom någon av de särskilda ordningarna (tredjelandsordningen eller unionsordningen).

Ändringen i *första stycket* innebär att en hänvisning till 66 kap. 35 § SFL införs. Den hänvisningen fanns tidigare i 23 § 14.

Av hänvisningen i första stycket till 66 kap. 6 § SFL följer att en begäran om omprövning ska vara skriftlig. En sådan begäran får således

göras per e-post eller på annan elektronisk väg. I det nya *andra stycket* lämnas en upplysning om att bestämmelser om hur den som tillämpat en särskild ordning för att redovisa skatten ska förfara för att begära omprövning även finns i artiklarna 61 och 61a i tillämpningsförfordningen. Av artikel 61.2 i tillämpningsförfordningen framgår att en begäran om ändring av sifferuppgifter i en tidigare inlämnad deklaration ska lämnas till identifieringsstaten på elektronisk väg om ändringen begärs inom tre år från den dag då den ursprungliga deklarationen skulle ha lämnats in. Under treårsperioden ska alltså en begäran om ändring av skattebelopp göras via det elektroniska gränssnittet i identifieringsstaten. Efter treårsperiodens utgång ska ett företag som redovisar svensk mervärdesskatt enligt en särskild ordning med ett annat EU-land som identifieringsstat och som vill korrigera tidigare lämnade uppgifter begära omprövning genom att vända sig direkt till Skatteverket. Även inom treårsperioden är det Skatteverket som – efter att begäran överförs till myndigheten av identifieringsstaten – avgör om ändringen ska godtas. Av artikel 61a i tillämpningsförfordningen följer att identifieringsstaten fortsätter vara kontaktpunkt under en treårsperiod även om företaget inte längre använder en särskild ordning. Vidare följer att om företaget fortfarande använder en särskild ordning men har ändrat identifieringsstat fortsätter den tidigare identifieringsstaten att vara kontaktpunkt för de perioder där den staten var identifieringsstat. Se även avsnitt 6.6.10.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.9.4.

20 §

Paragrafen reglerar överklagande av beslut om tillåtelse att använda en särskild ordning med Sverige som identifieringsstat. I *andra stycket* förlängs överklagandetiden från de tidigare tre veckorna till två månader från den dag då beslutet meddelades. I det nya *fjärde stycket* anges att prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. Det motsvarar vad som gäller för beslut om registrering till mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (67 kap. 27 § 1).

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.9.3.

21 §

Paragrafen reglerar överklagande av beslut om svensk mervärdesskatt som redovisas genom någon av de särskilda ordningarna. I *första stycket* görs en språklig ändring i förtydligande syfte.

Se vidare avsnitt 6.9.4.

22 §

I paragrafen anges vilka övriga bestämmelser i skatteförfarandelagen som ska tillämpas vid prövning av frågor om tillåtelse att använda en särskild ordning med Sverige som identifieringsstat. Paragrafen har ändrats språkligt och uppräknningen av tillämpliga bestämmelser har kompletterats med en hänvisning till Skatteverkets utredningsskyldighet och kommunikationsskyldighet i 40 kap. 1–3 §§ SFL.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.9.5.

22 a §

I paragrafen, som är ny, anges att en fysisk person som den som omfattas av ett identifieringsbeslut har utsett får godkännas av Skatteverket som deklara-tionsombud (jfr 6 kap. 4 § SFL). Bestämmelsen innebär att ett företag som har Sverige som identifieringsstat och som tillämpar unionsordningen för att redovisa mervärdesskatt för omsättningar i andra EU-länder – för vilka deklarationsskyldighet i Sverige enligt skatteförfarandelagen alltså inte föreligger – kan anlita ett deklara-tionsombud för att lämna deklarationen enligt den särskilda ordningen. Ett företag bör få utse fler än ett deklara-tionsombud (jfr prop. 2010/11:165 s. 307 f. och 716). Genom hänvisningar till skatteförfarandelagen görs bl.a. bestämmelserna om behörighet, godkännande och återkallelse av godkännande av deklara-tionsombud i den lagen tillämpliga. Det som i 6 kap. 5 § första stycket 4 SFL sägs om att ett deklara-tionsombud får begära anstånd med att lämna deklaration gäller emellertid inte. Skälet till detta är att anstånd med att lämna deklaration enligt de särskilda ordningarna inte kan beviljas. Med att deklaration lämnas ”elektroniskt” i 6 kap. 5 § första stycket 1 SFL avses detsamma som att den lämnas på ”på elektronisk väg”.

Se vidare avsnitt 6.9.5.

23 §

I paragrafen, som är ändrad, anges vilka övriga bestämmelser i skatteförfarandelagen som ska tillämpas för svensk mervärdesskatt som redovisas genom någon av de särskilda ordningarna. I inledningen i *första stycket* görs språkliga ändringar i förtydligande syfte. Dessutom utökas uppräknin-gen av tillämpliga bestämmelser i skatteförfarandelagen så att förseningsavgift, skattetillägg och kostnadsränta får påföras även den som redovisar skatt enligt en särskild ordning. Ett antal ytterligare bestämmelser, som till exempel Skatteverkets utredningsskyldighet och möjligheten att fatta skönsmässiga beslut, görs också tillämpliga. Av den hänvisning till 48 kap. 1 § SFL som anges i den ändrade lydelsen av *nionde punkten* följer att förseningsavgift ska tas ut om en deklaration i vilken svensk skatt redovisats – eller borde ha redovisats – inte lämnats i rätt tid till identifieringsstaten, dvs. inom 20 dagar efter utgången av redovisningsperioden. Den hänvisning till 66 kap. 35 § som tidigare fanns i fjortonde punkten förs över till 19 §.

I det nya *andra stycket* anges att vad som i skatteförfarandelagen sägs om skattedeklaration eller deklaration tillämpas för en sådan deklaration som lämnas enligt någon av de särskilda ordningarna. Det innebär till exempel att förseningsavgiften uppgår till 500 kronor (48 kap 6 § SFL).

Se vidare avsnitt 6.9.6.

23 a §

Paragrafen är ny. Den reglerar rätten till ränta för tillgodoräknat belopp (jfr 65 kap. 16 § SFL). Paragrafen gäller den som redovisar svensk mervärdesskatt genom en särskild ordning och som alltså inte är etablerad i Sverige.

Paragrafen behandlas i avsnitt 6.9.7.

25 §

Paragrafen motsvarar artikel 369 respektive artikel 369k i direktivet. Den reglerar dokumentationsskyldigheten för den som tillämpar en särskild ordning. *Första stycket* har ändrats i syfte att förbättra överensstämmelsen med direktivet. Vilka uppgifter som underlaget ska innehålla framgår av artikel 63c i tillämpningsförordningen.

Se vidare avsnitt 6.9.8.

26 §

Paragrafen är ny. Den gäller svenska mervärdesskattegrupper, se även 4 d §. I den tydliggörs att underlag för kontroll av redovisningen av de transaktioner som omfattas av den särskilda ordningen ska finnas tillgängligt hos huvudmannen för mervärdesskattegruppen (jfr 5 kap. 3 § andra stycket SFL).

Se även avsnitt 6.9.8.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas på redovisningsperioder som börjar efter utgången av december 2014. Övergångsbestämmelser avseende omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer i ett annat EU-land än där säljaren är etablerad finns även i artikel 2 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013.

Se vidare avsnitt 7.

9.3 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

2 kap.

4 §

Hänvisningen i paragrafen ändras till att avse lagen om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

