

# Lagrådsremiss

## Utländska företagens mervärdesskatt i Sverige

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 13 september 2001

*Bosse Ringholm*

*Marianne Svanberg*  
(Finansdepartementet)

### Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att kravet på skatterepresentant för utländska företagare från ett EU-land som saknar fast etableringsställe i Sverige slopas. Istället föreslås att köparen, om denne är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, skall vara skattskyldig för utländska företagens omsättning här med vissa undantag. Vidare föreslås att definitionen av utländsk företagare i första kapitlet mervärdesskattelagen (1994:200, ML) får en lydelse som står i närmare överensstämmelse med EG-rätten.

Ändringarna är föranledda av ett EG-direktiv som antogs av EU:s ministerråd den 17 oktober 2000 (2000/65/EG). Syftet med de nya EG-reglerna är dels att underlätta för företagare som blir skyldiga att betala mervärdesskatt vid omsättning i andra EU-länder, dels att stimulera det skatteadministrativa samarbetet mellan medlemsländerna.

I lagrådsremissen föreslås också vissa justeringar i reglerna om gemenskapsinternt förvärv vid överföring av vara till Sverige från annat EU-land samt en utökad möjlighet för utländsk importör att tillämpa ombudsregistrering vid import enligt skattebetalningsförordningen (1997:750).

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2002. Reglerna om omvänd skattskyldighet skall tillämpas från den 1 juli 2002.

# Innehållsförteckning

1	Beslut .....	4
2	Lagtext .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring av skattebetalningslagen (1997:483) .....	14
3	Ärendet och dess beredning .....	18
4	Gällande rätt .....	20
4.1	Svensk rätt .....	20
4.1.1	Mervärdesskatt vid utländska företagens omsättning inom landet .....	20
4.1.2	Betalningsansvar för mervärdesskatt .....	21
4.1.3	Särskild representant för utländsk företagare ..	21
4.1.4	Handräkning och administrativt samarbete över gränserna .....	22
4.1.5	Antal registrerade utländska företag och dessas verksamhet i Sverige .....	23
4.2	EG-rätt .....	24
4.2.1	Allmänt .....	24
4.2.2	Reglerna om betalningsskyldighet i det sjätte direktivet före direktiv 2000/65/EG .....	25
4.2.3	Bakgrunden till direktiv 2000/65/EG .....	27
4.2.4	Reglerna i direktiv 2000/65/EG .....	28
5	Internationella jämförelser .....	29
6	Regeringens förslag .....	32
6.1	Omvänd skattskyldighet .....	32
6.2	Särskilda uppgifter på fakturan .....	38
6.3	Avdragsrätt för eller återbetalning av ingående skatt .....	39
6.4	Rätt att bli skattskyldig .....	40
6.5	Slopat krav på skatterepresentant .....	41
6.6	Definition av utländsk företagare .....	43
6.7	Varuöverföringar .....	47
6.7.1	EG:s regler .....	47
6.7.2	Anpassning av ML till EG-rätten vid överföring av vara .....	50
6.7.3	Särskilt om uppläggning av lager i Sverige som görs av utländsk företagare .....	52
6.8	Omsättningsland vid import .....	53
6.9	Vissa ändringar avseende registreringskyldighet till mervärdesskatt .....	57
7	Ikraftträdande .....	59
8	Ekonomiska konsekvenser .....	60
9	Författningskommentarer .....	60

9.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200) .....	60
9.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483) .....	66
9.3	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	68

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Häri genom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>2</sup> dels att 1 kap. 2 och 15 §§, 2 kap. 1 §, 2 a kap. 7 §, 3 kap. 30 a §, 5 kap. 2, 7 och 8 §§, 10 kap. 1 och 2 §§ samt 11 kap. 2, 2 a, 5 och 5 a §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 1 kap. 2 d §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **1 kap.**

#### **2 §<sup>3</sup>**

Skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig) är

1. för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, om inte annat följer av 2–4 a: den som omsätter varan eller tjänsten,

2. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 §, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare: den som förvärvar tjänsten,

3. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar tjänsten,

4. för sådan efterföljande omsättning inom landet som avses i 3 kap. 30 b § första stycket: den till vilken omsättningen görs,

4 a. för omsättning som anges i 1 § första stycket 1 mellan näringsidkare som är eller skall vara registrerade till mervärdesskatt här, av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med en finhalt av minst 325 tusendelar eller av investeringsguld om den som omsätter guldet är skattskyldig enligt 3 kap. 10 b §: den som förvärvar varan,

*4 b. för annan omsättning som anges i 1 § första stycket 1 än som avses i första stycket 2 eller 3 i*

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om komplettering av det gemensamma systemet för mervärdesskatt och om ändring av direktiv 77/388/EEG - bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt (EGT L 269, 21.10.2000, s. 44, Celex 32000L0065).

<sup>2</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2000:1427.

*förevarande paragraf, i 5 kap. 6 § första stycket 1 eller i 7 kap. 1 § tredje stycket 7, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, om inte annat följer av 2 d §,*

5. för sådant förvärv som anges i 1 § första stycket 2: den som förvärvar varan, och

6. för import av varor

a) som förs in från ett område som ligger utanför Europeiska gemenskapens tullområde: den som med anledning av importen är skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen eller skulle ha varit skyldig att göra detta om varorna hade varit tullbelagda,

b) som förs in från ett område som ligger inom Europeiska gemenskapens tullområde men utanför dess mervärdesskatteområde den som skulle ha varit skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen om varorna hade varit tullbelagda och förts in från ett område som ligger utanför Europeiska gemenskapens tullområde.

Särskilda bestämmelser om vem som i vissa fall är skattskyldig finns i 6 kap., 9 kap. och 9 c kap.

#### *2 d §*

*Om den utländske företagaren begär det, har han rätt att bli skattskyldig för omsättning som annars förvärvaren skulle ha varit skattskyldig för enligt 2 § första stycket 4 b. Den utländske företagarens rätt att bli skattskyldig skall gälla för all omsättning inom landet.*

#### 15 §

Med *u t l ä n d s k f ö r e t a g a r e* förstås en näringsidkare som är en fysisk person som inte är bosatt här i landet eller stadigvarande vistas här eller en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person.

Med *u t l ä n d s k f ö r e t a g a r e* förstås en näringsidkare som varken har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet, eller, i avsaknad av sådant säte eller etableringsställe, varken har fast adress eller stadigvarande vistas här.

### **2 kap.**

#### 1 §

Med *omsättning av vara* förstås

1. att en vara överläts mot ersättning, eller
2. att en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 och 3 §§.

*En överföring av en vara till ett annat EG-land skall likställas med en omsättning av varan om*

- *varan transporteras av en näringsidkare eller för dennes räkning från en yrkesmässig verksamhet som näringsidkaren bedriver inom EG,*
- *överföringen görs för denna verksamhet, och*
- *överföringen skall beskattas som gemenskapsinternt förvärv i det andra EG-landet.*

Med *omsättning av tjänst* förstås

1. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon, eller
2. att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt någon av 4–8 §§.

## **2 a kap.**

### **7 §**

En vara skall anses förvärvad enligt 2 § 3, om

- den som för över varan bedriver yrkesmässig verksamhet i ett annat EG-land,
- överföringen görs för denna verksamhet, och
- överföringen görs genom att varan transporteras från det EG-landet till Sverige av den som bedriver verksamheten eller för dennes räkning.

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

1. görs för omsättning på fartyg, luftfartyg eller tåg under färd med avgångsplats i ett EG-land och ankomstplats i ett annat EG-land,
2. utgör ett led i omsättningen av en tjänst som utförs åt den som för över varan och tjänsten avser arbete i Sverige på den överförda varan, om transporten av varan avslutas i Sverige och varan, sedan arbetet utförts, skickas tillbaka till näringsidkaren i det EG-land som varan ursprungligen överförts från,
3. görs för att den överförda varan skall användas för omsättningen av tjänster i Sverige och varan därför skall användas tillfälligt här i landet,
4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland, *eller*
5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a §.

4. görs för att den överförda varan tillfälligt, högst 2 år, skall användas i Sverige, under förutsättning att motsvarande import skulle ha varit skattefri här i landet enligt vad som gäller för temporär import från ett icke medlemsland,

5. görs för sådan omsättning som anges i 5 kap. 9 § eller i 3 kap. 30 a §, *eller*

6. görs för sådan omsättning som

*anges i 5 kap. 2 § första stycket 2 eller 4.*

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

### **3 kap.**

#### **30 a §**

Från skatteplikt undantas omsättning av varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någons räkning från Sverige till ett annat EG-land, om

1. köparen är registrerad i ett annat EG-land som skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av varor eller tjänster eller för förvärv av varor,

2. varorna är punktskattepliktiga och förvärvaren inte är en privatperson,

3. köparen är en beskickning eller ett konsulat i ett annat EG-land eller en medlem av den diplomatiska personalen vid en sådan beskickning eller ett sådant konsulat, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet, eller

4. köparen är en internationell organisation med säte i ett annat EG-land, en medlemsstats ombud vid eller en person med tjänst hos eller uppdrag av en sådan organisation, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt för sådant förvärv råder enligt reglerna i det EG-landet.

Omsättning av nya transportmedel undantas enligt första stycket 1 från skatteplikt, även om köparen inte är registrerad till mervärdesskatt.

Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls Europeiska gemenskapernas institutioner eller organ samt andra internationella organisationer med säte i ett annat EG-land, i den omfattning som frihet från mervärdesskatt i det landet medges för motsvarande omsättning till institutionen, organet eller organisationen.

*Från skatteplikt undantas en sådan överföring av en vara som avses i 2 kap. 1 § andra stycket om förhållandena är sådana som anges i första stycket 1 eller 2 eller andra stycket i förevarande paragraf.*

### **5 kap.**

#### **2 §**

En vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall transporteras till köparen är omsatt inom landet, om

1. varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 2 a §,

2. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning,

3. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importerats till landet från en plats utanför EG av *säljaren* för att 3. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan importerats till landet från en plats utanför EG av *importören* för att



omsättas, eller

omsättas, eller

4. varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EG-land till en köpare i Sverige, om

- säljarens omsättning är sådan som anges i andra stycket,
- köparen inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 för förvärvet av varan, och
- varan inte är ett nytt transportmedel.

En vara är omsatt inom landet enligt första stycket 4 endast om varan är en punktskattepliktig vara, eller värdet av säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kronor under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett sådant beslut som anges i tredje stycket. I värdet av säljarens sammanlagda omsättning skall inte beaktas värdet av punktskattepliktiga varor.

En omsättning skall anses vara gjord i Sverige enligt första stycket 4 även om de i andra stycket angivna beloppsgränserna inte överstigs, under förutsättning att vederbörlig myndighet i det land där transporten påbörjas har medgett att säljarens omsättning inte skall anses vara gjord i det landet.

## 7 §

Tjänster som anges i andra stycket är omsatta inom landet, om de

- |   |  |
|---|--|
| <p>1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som antingen har <i>ett fast driftställe</i> i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar <i>fast driftställe</i>, han är <i>bosatt</i> eller stadigvarande vistas i Sverige, eller</p> | <p>1. tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som antingen har <i>sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe</i> i Sverige till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant <i>säte eller etableringsställe</i>, han har <i>fast adress</i> eller stadigvarande vistas i Sverige, eller</p> |
|---|--|

2. tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Första stycket gäller

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, översättnings-tjänster 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,
7. uthyrning av arbetskraft,

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

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, och

11. sådan förmedling som görs för någon annans räkning i hans namn, om förmedlingen avser sådana tjänster som anges i denna paragraf.

Tjänster som anges i andra stycket skall anses omsatta utomlands, om de

1. tillhandahålls en förvärvare i ett annat EG-land och förvärvaren är en näringsidkare i det landet,

2. tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG, eller

3. tillhandahålls från ett annat EG-land och förvärvaren inte är en näringsidkare här i landet.

Tjänster som anges i andra stycket skall anses omsatta utomlands, om de

1. tillhandahålls en förvärvare i ett annat EG-land *eller i ett land utanför EG* och förvärvaren är en näringsidkare *som antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls*, i det landet *eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe, han har fast adress eller stadigvarande vistas i det landet*,

2. tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG *som inte är en näringsidkare i det landet*, eller

## 8 §

För andra tjänster än sådana som anges i 4–6 a eller 7 a § eller för det fall 7 § inte är tillämplig skall omsättningen anses ha gjorts inom landet, om tjänsterna *tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande* i Sverige. I det fall *en sådan tjänst inte tillhandahålls från något fast driftställe eller motsvarande* i Sverige eller utomlands, är *den omsatt* inom landet om den som tillhandahåller *tjänsten* har fast adress eller *normalt uppehåller sig* i Sverige.

För andra tjänster än sådana som anges i 4–6 a eller 7 a § eller för det fall 7 § inte är tillämplig skall omsättningen anses ha gjorts inom landet, om *den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe* i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls. I det fall *tjänsterna inte tillhandahålls från ett sådant säte eller etableringsställe* i Sverige eller utomlands, är *de omsatta* inom landet om den som tillhandahåller *tjänsterna* har fast adress eller *stadigvarande vistas* i Sverige.

Om en uthyrningstjänst som avser transportmedel eller transporthjälpmiddel utnyttjas eller på annat sätt tillgodogörs uteslutande i Sverige, skall den anses omsatt inom landet även om den inte är det enligt första stycket därför att den tillhandahållits utanför EG. Om uthyrningstjänsten tillgodogörs uteslutande utanför EG, skall den anses omsatt utanför EG även om den är omsatt inom landet enligt första stycket.

## 10 kap.

### 1 §

En utländsk företagare har på ansökan rätt till återbetalning av ingående skatt under förutsättning att

1. den ingående skatten avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands, och

2. omsättningen skulle ha medfört skattskyldighet eller rätt enligt 11 eller 12 § till återbetalning om den gjorts här i landet.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som hänför sig till omsättning inom landet *av tjänster* för *vilka* förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3.

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som *avser förvärv eller import* som hänför sig till omsättning inom landet för *vilken* förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b.

### 2 §

En utländsk företagare som förmedlar en vara eller en tjänst för en uppdragsgivares räkning har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv eller import av den förmedlade varan eller tjänsten endast i det fall uppdragsgivaren skulle ha haft denna rätt om han förvärvat varan eller tjänsten direkt.

Ingående skatt som avser förvärv eller import av en vara ger inte rätt till återbetalning, om varan förvärvas eller förs in för att inom landet levereras till en köpare.

*I andra fall än som avses i 1 § andra stycket* ger ingående skatt som avser förvärv eller import av en vara inte rätt till återbetalning, om varan förvärvas eller förs in för att inom landet levereras till en köpare.

I 9 b kap. 3 § finns ytterligare begränsningar av rätten till återbetalning av ingående skatt.

## 11 kap.

### 2 §

Den som är skattskyldig för annan omsättning av varor eller tjänster än sådan som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 skall, om inget annat följer av 3 eller 4 §, utfärda faktura eller jämförlig handling för

Den som är skattskyldig för annan omsättning av varor eller tjänster än sådan som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 b skall, om inget annat följer av 3 eller 4 §, utfärda faktura eller jämförlig handling för

1. varje omsättning som medför skattskyldighet och som görs mot ersättning,
2. förskotts- eller a conto-betalningar som avser sådana omsättningar, och
3. sådan omsättning av en fastighet som medför avdragsrätt för köparen enligt 8 kap. 4 § första stycket 4.

#### 2 a §

Utöver vad som framgår av 2 § och av 3 kap. 30 b § föreligger skyldighet för säljaren att utfärda en faktura eller jämförlig handling för

1. sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3,
1. sådan omsättning som anges i 1 kap. 2 § första stycket 2, 3, 4 a och 4 b,
2. sådan omsättning som anges i 3 kap. 30 a §, och
3. sådan omsättning som anges i 5 kap. 2 a § oavsett omsättningens storlek.

Vid överlåtelse av en fastighet som medför avdragsrätt för förvärvaren enligt 9 kap. 8 § andra stycket 2 föreligger skyldighet för överlåtaren att utfärda en med faktura jämförlig handling.

#### 5 §

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 och 2 a § första stycket innehålla uppgift om

1. ersättningen,
2. skattens belopp för varje skattesats,

3. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift, och

7. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning.

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i 2 § 1 eller 2 och 2 a § första stycket innehålla uppgift om

1. ersättningen,
2. skattens belopp för varje skattesats, *utom i fråga om faktura eller jämförlig handling som avses i 2 a § första stycket 1,*

3. utställarens och mottagarens namn och adress eller någon annan uppgift genom vilken de kan identifieras,

4. transaktionens art,
5. platsen för varans mottagande,
6. den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt eller, då den skattskyldige inte är registrerad, hans person- eller organisationsnummer om det finns ett sådant och annars en likvärdig uppgift,

7. *det förhållandet att skattskyldighet föreligger enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b, och*

8. övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av skattskyldigheten och mottagarens avdragsrätt eller

rätt till återbetalning.

Bestämmelserna i första stycket 3–5 får frångås då fråga är om en faktura eller jämförlig handling som upptar endast ett mindre belopp.

Om andra stycket inte är tillämpligt och det med hänsyn till en skattskyldigs verksamhet finns särskilda skäl för det, får skattemyndigheten på ansökan av den skattskyldige besluta att denne inte behöver lämna uppgift om mottagaren enligt första stycket 3.

#### 5 a §

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som avses i 3 kap. 30 a § första stycket och 5 kap. 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, utöver vad som anges i 5 §, innehålla uppgift om säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt och det registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket köparen gör sitt förvärv.

En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b, 3 kap. 30 a § första stycket och 5 kap. 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§, utöver vad som anges i 5 §, innehålla uppgift om säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt och det registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket köparen gör sitt förvärv.

Vid omsättning enligt 3 kap. 30 a § av ett nytt transportmedel skall fakturan eller den jämförliga handlingen även innehålla uppgift om de förhållanden i 1 kap. 13 a § som avgör att varan skall hänföras till ett sådant transportmedel.

En faktura eller jämförlig handling som avses i 3 kap. 30 b § skall, utöver vad som anges i 5 §, innehålla en uppgift om att förvärvet görs under de förutsättningar som anges i 3 kap. 30 b §. Fakturan eller den jämförliga handlingen skall innehålla uppgift om den utländske företagarens och den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.

Bestämmelserna i 1 kap. 2 §, 10 kap. 1 och 2 §§, 11 kap. 2, 2 a, 5 och 5 a §§ i paragrafernas nya lydelse samt den nya paragrafen 1 kap. 2 d § tillämpas första gången i fråga om skattskyldighet som inträder den 1 juli 2002 eller senare.

## 2.2 Förslag till lag om ändring av skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483) dels att 3 kap. 1 §, 10 kap. 9 §, 14 kap. 7 § och 23 kap. 4 § skall ha följande lydelse, dels att rubriken närmast före 23 kap. 4 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **3 kap.**

#### **1 §<sup>1</sup>**

Skattemyndigheten skall registrera

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag enligt 5 kap. eller betala arbetsgivaravgifter,

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag, *och*

3. den som är grupphuvudman.

2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och av den som är skattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 nämnda lag,

3. den som är grupphuvudman,

4. *den som omsätter varor enligt 3 kap. 30 a § första stycket 1 och 2 samt andra och fjärde styckena mervärdesskattelagen, samt*

5. *den som gör sådant gemenskapsinternt förvärv som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § första stycket mervärdesskattelagen.*

En fysisk person skall för visst år vara registrerad hos den skattemyndighet som enligt 2 kap. 1 § första stycket är behörig att fatta beslut som rör den personen.

En juridisk person skall för visst år vara registrerad hos den skattemyndighet som enligt 2 kap. 2 § första–fjärde styckena var behörig att fatta beslut som rör den personen.

I samband med ett beslut enligt 2 kap. 5 § får beslutas att registreringen skall ske hos den skattemyndighet som tar över behörigheten att fatta beslut.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1300.

## 10 kap.

### 9 §<sup>2</sup>

En skattedeclaration skall lämnas av

1. den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,

2. den som har betalat ut sådan ersättning som skatteavdrag skall göras från enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,

3. handelsbolag som är skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

4. annan som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen med undantag av en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § nämnda lag, allt om inte annat följer av 31 eller 32 §,

5. den som är grupphuvudman,                      5. den som är grupphuvudman,  
*och*

6. den som omfattas av beslut enligt 11 §.                      6. den som omfattas av beslut enligt 11 §, *och*

*7. den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 eller 5.*

## 14 kap.

### 7 §<sup>3</sup>

Skattemyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara- tions- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller, att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Skattemyndigheten får besluta om skatterevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Skatterevision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),

2. någon annan juridisk person än dödsbo,

3. den som har anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 §,

4. den som ansökt om eller fått en F-skattsedel enligt 4 kap., och

5. sådan *representant* för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §.                      5. sådan *företrädare* för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §.

I övrigt gäller för skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9-14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1998:347.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 1999:1118

## 23 kap.

### **Representant för utländsk företagare**

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall *företrädas av en representant* som är godkänd av skattemyndigheten. En sådan *representant* skall enligt fullmakt av den utländska företagaren som ombud för företagaren svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. *Skattemyndigheten får kräva att säkerhet ställs för skattens betalning.* Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos *representanten.*

### **Företrädare för utländsk företagare**

#### 4 §

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) skall *utse en företrädare* som är godkänd av skattemyndigheten. *Företrädaren* skall enligt fullmakt av den utländska företagaren som ombud för företagaren svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Underlag för kontroll av skatteredovisningen skall finnas tillgängligt hos *företrädaren.*

*Vad som anges i första stycket gäller inte om Sverige har en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med det land i vilket den utländske företagaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller sitt fasta etableringsställe eller, i avsaknad av sådant säte eller etableringsställe, har fast adress eller stadigvarande vistas. En sådan överenskommelse skall ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i*

*- rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garanti-fonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt*



*med avseende på mervärdesskatt<sup>3</sup>,  
- rådets direktiv 77/799/EEG av  
den 19 december 1977 om ömse-  
sidigt bistånd av medlemsstater-  
nas behöriga myndigheter på di-  
rektbeskattningsens område<sup>4</sup>, och i  
- rådets förordning (EEG) nr  
218/92 av den 27 januari 1992 om  
administrativt samarbete inom  
området för indirekt beskattning  
(mervärdesskatt)<sup>5</sup>.*

*En utländsk företagare får utse  
en sådan företrädare som anges i  
första stycket även om Sverige har  
en överenskommelse av det slag  
som anges i andra stycket.*

*Första stycket gäller inte en  
utländsk företagare som är en  
juridisk person och har ett fast  
driftställe här i landet.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002 och tillämpas i fråga om 3 kap. 1 § och 10 kap. 9 § i paragrafernas nya lydelse första gången i fråga om skattskyldighet som inträder den 1 juli 2002 eller senare.

<sup>4</sup> EGT L 73, 19.3.1976, s. 18. Direktivet senast ändrat genom 1994 års anslutningsakt. (Celex 376L0308).

<sup>5</sup> EGT L 336, 27.12.1977, s. 15. Direktivet senast ändrat genom 1994 års anslutningsakt. (Celex 377L0799).

<sup>6</sup> EGT L 24, 1.2.1992, s. 1. (Celex 392R0218).

### 3 Ärendet och dess beredning

I oktober 2000 antog ministerrådet ett EG-direktiv om betalningsskyldighet för mervärdesskatt. Direktivet går under beteckningen Rådets direktiv 2000/65/EG av den 17 oktober 2000 om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt” (EGT L 269, 21.10.2000, s. 44), i fortsättningen kallat direktiv 2000/65/EG. Direktivet är fogat till lagrådsremissen som *bilaga 1* (svensk text) och *bilaga 2* (engelsk text).

Syftet med det nya direktivet är att förenkla det gemensamma systemet för mervärdesskatt och i synnerhet reglerna om betalningsskyldighet för mervärdesskatt.

Det nya direktivet innebär att företagare som omsätter varor och tjänster i andra länder än där de är etablerade skall ha rätt att registrera sig för mervärdesskatt och betala in mervärdesskatten själva, utan krav på särskild skatterepresentant. Ett sådant krav skall dock kunna upprätthållas gentemot företagare från länder med vilka regler om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar saknas. Företaget kan dessutom, enligt direktivet, medges en rätt att, om det så önskar, utse en betalningsskyldig skatterepresentant, på de villkor som medlemsländerna bestämmer. Vidare görs en mindre ändring i artikel 10.2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG om tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Denna ändring i det sjätte direktivet bedöms dock inte föranleda någon ändring i den svenska mervärdesskattelagen.

Till grund för direktivet ligger kommissionens förslag av den 27 november 1998 om bestämning av vilka personer som skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt, KOM(1998) 660 slutlig, (EGT C 409, 30.12.1998, s. 10). Europaparlamentet och Ekonomiska och Sociala kommittén har yttrat sig över förslaget (se EGT C 219, 30.7.1999, s 91 respektive EGT C 116, 28.4.1999, s. 14). Förslaget har därefter bearbetats i rådsarbetsgruppen för finansiella frågor under framför allt det finska och det franska ordförandeskapet.

Kommissionens förslag avseende betalningsskyldighet för mervärdesskatt har varit föremål för beredning med Riksskatteverket, Sveriges Industriförbund och Företagarnas Riksorganisation.

Inom Finansdepartementet har i maj 2001 utarbetats en promemoria med förslag till sådana ändringar i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483) som föranleds av direktiv 2000/65/EG (Fi2001/2595). I promemorian har även tagits upp frågan om ombudsregistrering vid import. I en skrivelse till Finansdepartementet (dnr Fi96/5244) har Transportindustriförbundet hemställt om att bestämmelser införs som gör det möjligt för svenska speditörer att uppträda som ombud för en köpare i ett annat EU-land i det fall införetullning till Sverige görs för vidaretransport till annat land inom EU. Riksskatteverket har tidigare yttrat sig i frågan (dnr. 11269-96/911) och har tillstyrkt att en lagändring bör ske.

Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Promemorian och en sammanställning av remissyttrandena finns tillgängliga hos Finansdepartementet (dnr Fi2001/2595). Förslaget i avsnitt 6.9 finns inte med i Finansdepartementets promemoria. Förslaget har beretts med Riksskatteverket.

## 4 Gällande rätt

### 4.1 Svensk rätt

#### **4.1.1 Mervärdesskatt vid utländska företagens omsättning inom landet**

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200, ML) skall mervärdesskatt betalas till staten av den som bedriver yrkesmässig verksamhet och som har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster inom landet. Mervärdesskatt skall även betalas vid förvärv eller överföring av varor från annat EU-land eller vid import av vara från tredje land. Mervärdesskatten skall träffa slutlig konsumtion av varor och tjänster, dvs. slutkonsumenten i produktions- och distributionskedjan. Företagen agerar som statens uppbördsmän för mervärdesskatten och kommer i regel inte själva att bära bördan av skatten. Till detta bidrar avdragsrätten för ingående skatt. Skatten skall därmed övervältras som en kostnad på slutkonsumenten, men betalningsskyldigheten åvilar företagen.

Enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § ML är yrkesmässig verksamhet en verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen 1999:1229, IL). Som yrkesmässig verksamhet anses även en verksamhet som bedrivs i näringsliknande former, om omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr. Enligt 4 kap. 5 § ML är en utländsk företagens verksamhet yrkesmässig i Sverige eller i utlandet, om företagen bedriver verksamhet som motsvarar näringsverksamhet enligt IL eller sådan näringsliknande verksamhet som anges i 4 kap. 1 § ML. Med utländsk företagare menas enligt definitionen i 1 kap. 15 § ML en näringsidkare som är en fysisk person som inte är bosatt här i landet eller stadigvarande vistas här eller en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person. I 5 kap. ML finns särskilda regler om omsättningsland för varor och tjänster. När omsättningslandet är Sverige skall mervärdesskatt betalas i Sverige under förutsättning att omsättningen inte är särskilt undantagen enligt 3 kap. ML.

Det ovan sagda betyder att utländska företagare blir skattskyldiga till mervärdesskatt här i landet om de bedriver yrkesmässig verksamhet och har en skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet. En utländsk företagare blir även skyldig att betala mervärdesskatt här i landet om han gör ett gemenskapsinternt förvärv här eller om han importerar en vara till Sverige.

#### **4.1.2 Betalningsansvar för mervärdesskatt**

I ML används uttrycket ”skattskyldig” för att ange vem som är skyldig att betala mervärdesskatt i Sverige. Enligt huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket 1 ML är det den som omsätter varor och tjänster inom landet i yrkesmässig verksamhet som är skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig). Om den som omsätter varan eller tjänsten inom landet är en utländsk företagare är den utländska företagaren skattskyldig. De nämnda reglerna om skattskyldighet motsvaras i det sjätte direktivet av regler om betalningsskyldighet, se artikel 21. I 12 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL) finns särskilda regler om betalningsansvar för mervärdesskatt och andra skatter. I 12 kap. 6 § SBL stadgas särskilt om solidariskt ansvar för företrädare för juridisk person och i 12 kap. 8 a och 8 b §§ SBL finns regler om betalningsansvar för delägare i handelsbolag samt näringsidkare som ingår i en s.k. mervärdesskattegrupp.

#### **4.1.3 Särskild representant för utländsk företagare**

Om en utländsk företagare är skattskyldig här skall företagaren enligt 23 kap. 4 § SBL företrädas av en representant som är godkänd av skattemyndigheten. En utländsk företagare som är en juridisk person och som har ett fast driftställe här i landet behöver emellertid inte utse särskild representant.

Den utländska företagaren skall genom fullmakt ge representanten i uppdrag att som ombud för honom svara för redovisningen av mervärdesskatten samt rätt att i övrigt företräda den utländska företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. Ombudet har med stöd av sin fullmakt rätt att skriva under den utländska företagarens skattedeklaration. Kontroll av underlaget för deklarationen får företas hos representanten. Skattemyndigheten kan enligt 14 kap. 3 § SBL förelägga representanten att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna kopia av handling som behövs för kontroll av deklarationen. Vidare får skattemyndigheten besluta om skatterevision hos en representant för utländsk företagare (se 14 kap. 7 § 3 st. 5 SBL).

Trots att en särskild representant har utsetts ligger enligt svensk rätt betalningsansvaret (betalningsskyldigheten) för mervärdesskatten kvar på det utländska företaget.

Ytterligare regler om särskild representant för utländsk företagare finns för import av varor. En utländsk företagare som avser att importera en vara som efter importen skall omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML kan enligt 6 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF) registrera sig till mervärdesskatt för omsättningen genom att en sådan representant som avses i 23 kap. 4 § SBL, med stöd av fullmakt från företagaren, registrerar sig i eget namn för företagarens räkning. En vara som importeras till Sverige för att omsättas är enligt 5 kap. 2 § första stycket 3 ML omsatt här när varan transporteras av säljaren till köparen. Importen är emellertid skattefri enligt 3 kap. 30 § 2 st. ML om varan efter importen skall omsättas till ett annat EG-land enligt 3 kap. 30 a § ML. Omsättningen är skattefri enligt det lagrummet bl.a. om köparen är

registrerad till mervärdesskatt i det andra EG-landet. Beskattning förutsätts då ske i det andra EG-landet såsom ett gemenskapsinternt förvärv. Genom 6 § SBF ges således en utländsk importör möjlighet att registrera sig till mervärdesskatt i dessa fall genom att befullmäktiga exempelvis en speditör att i eget namn registrera sig för importörens räkning. Syftet med denna regel är att utländska företagare som endast företar denna typ av transaktion inom landet skall slippa att begära återbetalning av erlagd mervärdesskatt enligt den särskilda ordning som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare i 10 kap. 1-4 §§ och 19 kap. 1-9 §§ ML. Istället kan med stöd av 10 kap. 11 § 1 st. och 19 kap. 12 § ML avdrag för ingående mervärdesskatt göras i en vanlig skattedeklaration. Ombudsregistrering av detta slag innebär inte att skattskyldigheten för omsättningen övergår till representanten. Det är fortfarande den utländske importören som utför omsättningen och uppstår ersättningen för denna som är skattskyldig. Representanten får företräda flera uppdragsgivare under samma registreringsnummer och kan därmed lämna kvartalsredovisning och mervärdesskattedeklaration samlat för alla sina uppdragsgivare. Beträffande de särskilda förpliktelser som åligger representanten, se Riksskatteverkets författningssamling, RSFS 1996:20.

#### **4.1.4 Handräckning och administrativt samarbete över gränserna**

Såsom framgått av föregående avsnitt är i svensk rätt en representant för en utländsk företagare inte betalningsskyldig för skatten. För att driva in skatten kan således svenska myndigheter bli tvungna att begära bistånd (handräckning) från det land där det utländska företaget är etablerat. För att underlätta för svenska myndigheter att få in skatten utan att behöva begära bistånd för indrivning i utlandet får skattemyndigheten enligt 23 kap. 4 § SBL kräva att säkerhet ställs för skattens betalning.

Inom EU finns särskilda gemenskapsregler om ömsesidigt *bistånd för indrivning* av vissa fordringar, bland annat mervärdesskatt, (se rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 och kommissionens direktiv 77/794/EEG av den 4 november 1977 med närmare föreskrifter för tillämpningen av direktiv 76/308/EEG). Direktiven är genomförda i svensk rätt genom lagen (1969:200) om uttagande av utländsk tull, annan skatt, avgift eller pålaga. Medlemsländerna har nyligen enats om ändringar i rådets direktiv 76/308/EEG.<sup>6</sup> Ändringarna innebär att tillämpningsområdet för ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar inom EU utvidgas till att omfatta även direkta skatter och syftar också till att effektivisera förfarandet vid sådant ömsesidigt bistånd. Andra multilaterala överenskommelser om bistånd för indrivning av skatt finns i förhållande till vissa länder såväl inom som utanför EU. Sverige har genom det Nordiska handräckningsavtalet som omfattar Danmark, Finland inklusive Åland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige, rätt att begära bistånd för indrivning av skattefordringar i

<sup>6</sup> Ändringarna baserar sig på kommissionens förslag till Parlamentets och Rådets direktiv KOM(1998) 364 slutlig av den 25 juni 1998 samt ändringsförslaget KOM(1999) 183 slutlig av den 7 maj 1999.

dessa länder. Avtalet är genomfört i svensk rätt genom lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Sverige har även ratificerat Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (genomförd i svensk rätt genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, LÖHS). Konventionen, som även omfattar mervärdesskatt, innehåller bl.a. regler för informationsutbyte, delgivning av handlingar samt indrivning av skatt. Konventionen har förutom Sverige, ratificerats av Danmark, Finland, Island, Nederländerna, Norge, Polen, USA och Belgien. Vissa av de avtalslutande parterna har emellertid reserverat sig beträffande bl.a. reglerna om indrivning i konventionen. Dessa länder är för närvarande USA, Nederländerna och Polen. I de bilaterala dubbelbeskattningsavtalen kan i vissa fall bestämmelser om bistånd vid indrivning av skattefordringar förekomma. Avtalen omfattar emellertid som regel inte mervärdesskatt.

Beträffande ömsesidigt *bistånd för informationsutbyte* finns för mervärdesskatteområdet, förutom det ovannämnda nordiska handräckningsavtalet och Europaråds- och OECD-konventionen, EG:s direktiv från 1977 (77/799/EEG) om ömsesidigt bistånd av medlemsländernas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning och rådets förordning om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt), (EEG) nr 218/92. EG-direktivet har genomförts i svensk rätt genom LÖHS, se ovan. Rådets förordning utgör ett komplement till direktiv 77/799/EEG och reglerar det gemensamma systemet för informationsutbyte benämnt VIES (Value Added Tax Information Exchange System). Förordningen är direkt tillämplig i svensk rätt och har följaktligen inte behövt genomföras genom särskild nationell lagstiftning. VIES utgör ett system för utbyte av information mellan medlemsländerna på elektronisk väg i vilket medlemsländerna tillhandahåller varandra information om varuhandeln mellan medlemsländerna på basis av uppgifter som företagen lämnar i s.k. periodisk sammanställning (jfr. 10 kap. 33 § SBL). Genom ökad integration av den inre marknaden blir arbetet med att ytterligare förstärka det administrativa samarbetet mellan medlemsländerna allt viktigare. Kommissionen har nyligen lagt fram förslag som syftar till en sådan förstärkning. Reglerna om administrativt samarbete på mervärdesskattens område föreslås bli samlade i en ny förordning, som skall ersätta EEG nr 218/92, samtidigt som mervärdesskatt undantas från tillämpningsområdet för direktivet 77/799/EEG.<sup>7</sup>

#### **4.1.5 Antal registrerade utländska företag och dessas verksamhet i Sverige**

Det finns enligt skattemyndigheten i Stockholm 2 698<sup>8</sup> utländska företag som är registrerade med representant i Sverige (juridiska personer och enskilda näringsidkare). Antalet har ökat med 764 företag från år 1999.

<sup>7</sup> KOM(2001) 294 slutlig, 2001/0133 (COD) samt 2001/0134 (COD), av den 18 juni 2001

<sup>8</sup> November 2000.

Baltiska företag och i viss mån ryska företag inom t.ex. byggbranschen, står för den största ökningen av antalet registreringar, men en ökning har även skett med företag i Öresundsregionen samt med företag i de finska gränstrakterna.

De utländska företagen registreras centralt (skattekontor Riks i Stockholm). De personer som uppträder som representanter kan t.ex. vara större revisionsbyråer, moder- eller dotterbolag till det utländska företaget i Sverige eller institutioner såsom handelskammare. Representanten betingar sig vanligen en särskild ersättning av det utländska företaget för tillhandahållandet av tjänsten.

Registrering till mervärdesskatt genom representant avser ofta något av följande slag av verksamheter i Sverige: partihandel med varor som lagts i lager inom landet, byggtjänster eller andra tjänster på fastighet, monterings- och installationsleveranser av varor (det utländska företaget levererar varan och ansvarar även för montering och/eller installation), vissa resetjänster, godstransporttjänster, försäljning av varor i samband med mässor och utställningar, omsättning av varor eller tjänster vid åtaganden enligt service- eller underhållsavtal samt distansförsäljning av varor till icke-skattskyldiga personer (postorderförsäljning mellan EU-länder).

Anledningen till att just dessa typer av verksamhet föranleder registrering till mervärdesskatt med representant kan vara att verksamheten kan bedrivas utan att företaget är i behov av särskilda lokaler för den verksamhet som bedrivs här eller av att ha permanent anställda personer i Sverige. En del av verksamheterna kännetecknas av att uppdragen i Sverige är tidsbegränsade, såsom ett uppdrag avseende byggtjänster eller deltagande i mässor eller utställningar, och att de anställda i företaget, när uppdraget är slutfört, återvänder till sitt hemland. Annan verksamhet kan bedrivas från etableringslandet men skall beskattas i Sverige på grund av särskilda regler i mervärdesskattelagen. En sådan verksamhet är postorderverksamhet som bedrivs från annat EU-land. Varor som levereras via postorder från ett annat EU-land till köpare som inte är skattskyldiga för varuförvärv från andra EU-länder skall som regel beskattas i Sverige (dvs. att svensk mervärdesskatt skall tas ut) om säljarens omsättning här i landet överstiger 320 000 kr, se 1 kap. 1 § 1 st. 1 och 5 kap. 2 § ML.

## 4.2 EG-rätt

### 4.2.1 Allmänt

Den gemensamma europeiska ordningen för mervärdesskatt infördes inom EG den 1 januari 1970 genom första och andra mervärdesskattedirektiven (67/227/EEG respektive 67/228/EEG). Tanken bakom ett gemensamt mervärdesskattesystem var att undvika snedvridningar av konkurrensen på grund av olikformiga regler i medlemsländerna och att främja integrationen av den gemensamma



marknaden. En annan viktig anledning till harmonisering av reglerna på mervärdesskatteområdet var införandet av ett nytt finansieringssystem för gemenskapen under 1970-talet, gemenskapens egna medel. Medlemsländerna beslöt att en avgift baserad på en viss andel av medlemsländernas mervärdesskatteunderlag skulle tillföras EG:s budget. Detta medförde krav på att underlaget för skatten, mervärdesskattebasen, var densamma i samtliga medlemsländer. En mera detaljerad reglering av mervärdesskatten skedde genom det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG av den 17 maj 1977 (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1), härafter kallat det sjätte direktivet, vilket ersatte det andra mervärdesskattedirektivet. Det sjätte direktivet innehåller tydligare regler och definitioner i syfte att uppnå en mer harmoniserad tillämpning av reglerna om mervärdesskatt inom EU.

#### **4.2.2 Reglerna om betalningsskyldighet i det sjätte direktivet före direktiv 2000/65/EG**

Den 1 januari 1993 slopades EU:s inre skattegränser.<sup>9</sup> Från och med detta datum kan varor cirkulera fritt mellan EU-länderna utan att bli föremål för tull eller skatt när varorna passerar en gräns mellan två EU-länder. På mervärdesskatteområdet tillämpas ett särskilt beskattnings-system som skall tillförsäkra beskattning av varor och tjänster i destinationslandet, dvs. i det land där konsumtionen anses ske och som därför skall erhålla mervärdesskatteintäkterna. Systemet, som innehåller olika regler om omsättningsland för olika slags transaktioner, får ofta till följd att företag blir skattskyldiga till mervärdesskatt i länder där de saknar fast etableringsställe. Särskilda regler om betalningsskyldighet för mervärdesskatt i dessa fall finns i artikel 21 i det sjätte direktivet. Nedan beskrivs reglerna i denna artikel i dess lydelse före det nya direktivet 2000/65/EG.

I artikel 21.1 a första stycket i det sjätte direktivet stadgas att betalningsskyldig för mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster inom landet är med vissa undantag den som omsätter varan eller tjänsten.<sup>10</sup> När omsättningen inom landet görs av en näringsidkare som inte är etablerad inom landet får, enligt artikel 21.1 a andra stycket, medlemsländerna emellertid kräva att någon annan blir betalningsskyldig för skatten. En sådan person kan t.ex. vara den som förvärvar varan eller tjänsten (s.k. omvänd skattskyldighet, egentligen omvänd betalningsskyldighet, eller "reverse charge" på engelska) eller en skatterepresentant. Genom att göra en person som är etablerad inom landet till betalningsskyldig för skatt hänförlig till en utländsk företagares omsättning på det egna territoriet kan medlemsländerna använda sina inhemska system för indrivning av skattefordringar och på så sätt slippa att begära assistans från andra länder. Vidare har medlemsländerna genom systemet med skatterepresentant en kontaktyta inom landet med företaget, vilket medlemsländerna har ansett vara viktigt i

<sup>9</sup> Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991.

<sup>10</sup> Reglerna om omsättningsland ("place of supply") för varor och tjänster finns i artiklarna 8 och 9 i det sjätte direktivet.

kontrollhänseende. När omvänd skattskyldighet tillämpas i den nationella lagstiftningen kan detta också underlätta för den utländske företagaren som slipper att registrera sig för mervärdesskatt i ett land där han inte är etablerad.

Medlemsländerna har vidare rätt att föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten, t.ex. säljarens kund (artikel 21.1 a femte stycket). Ett krav är emellertid att samma regler gäller för inhemska näringsidkare som för näringsidkare etablerade i annat EU-land. Om solidariskt ansvar endast utkrävs när en näringsidkare från ett annat EU-land omsätter varor och tjänster inom landet, skulle detta strida mot principen om icke-diskriminering i EG-rätten. I artikel 21.1 a tredje stycket regleras betalningsskyldighet vid s.k. trepartshandel. Dessa regler ändras inte i det nya direktivet och berörs inte här.

Vid omsättning av tjänster som omfattas av artikel 9.2.e i det sjätte direktivet, dvs. överlåtelse eller upplåtelse av immateriella rättigheter, reklam- och annonseringstjänster, konsulttjänster, datatjänster, informationstjänster, telekommunikationstjänster, m.m. skall enligt artikel 21.1 b) den som förvärvar tjänsten *alltid* vara betalningsskyldig för skatten om denne är en näringsidkare och den som omsätter tjänsten inom landet är en näringsidkare som är etablerad i ett annat land. I dessa fall är omvänd skattskyldighet således obligatoriskt. Omvänd skattskyldighet skall även tillämpas vid omsättning av tjänster som avses i artikel 28b punkterna C, D, E och F (varutransporttjänster inom EU, förmedling av varutransporttjänster inom EU, omhändertagande, lastning och lossning av gods som ett led i varutransport inom EU samt värdering eller arbete på varor som är lös egendom) om tjänsterna utförs av en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt inom landet. Medlemsländerna får även föreskriva att den som omsätter omnämnda tjänster skall vara solidariskt ansvarig för betalning av skatten.

Vidare gäller enligt artikel 21.1 d att den person som genomför ett gemenskapsinternt förvärv är betalningsskyldig för skatten. Om det gemenskapsinterna förvärvet görs av en person som inte är etablerad inom landet får medlemsländerna kräva att en annan person blir betalningsskyldig för skatten. En sådan person kan t.ex. vara en skatterepresentant. Medlemsländerna får även föreskriva att en annan person än den som gör det gemenskapsinterna förvärvet skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

I artikel 22 regleras vidare de administrativa skyldigheter som åligger den som omsätter varor och tjänster inom landet. Enligt denna bestämmelse skall medlemsländerna bland annat tillse att den som omsätter varor och tjänster inom landet kan identifieras genom tilldelandet av ett särskilt registreringsnummer för mervärdesskatt. Detta gäller emellertid inte i de fall då förvärvaren är betalningsskyldig enligt reglerna artikel 21.1 b eller 21.1 a tredje stycket.

### 4.2.3 Bakgrunden till direktiv 2000/65/EG

EU-länderna tillämpar, inom ramen för valmöjligheterna i artikel 21.1 a, olika regler om betalningsskyldighet för mervärdesskatten i de fall fast etableringsställe saknas i omsättningslandet. Vissa länder ställer krav på betalningsskyldig skatterepresentant. Andra länder kräver istället att kunden skall vara betalningsskyldig i dessa fall. Dessa skillnader har skapat osäkerhet om vilka regler som gäller i de olika EU-länderna och har medfört ökade kostnader för administration av mervärdesskatten för företagen.

Det direktivförslag<sup>11</sup> som ligger till grund för det nya rådsdirektivet 2000/65/EG bygger delvis på de rekommendationer till medlemsländerna som den europeiska kommissionen förmedlade i ett meddelande och en rapport till rådet och det europeiska parlamentet om ordningen för beskattning av transaktioner som utförs av icke etablerade beskattningsbara personer, se KOM(94) 471 slutlig av den 3 november 1994. I rapporten pekade kommissionen på den flora av olika regler som gäller inom EG beträffande vem som är betalningsskyldig för mervärdesskatt när företagen omsätter varor och tjänster i ett annat land än etableringslandet och de svårigheter som detta skapar för företagen. För att komma till rätta med detta förhållande menade kommissionen bland annat att betalningsskyldigheten för mervärdesskatt så långt som möjligt endast bör åvila en person och att denna person bör vara den som omsätter varan eller tjänsten. Vidare uppmanade kommissionen medlemsländerna att säkerställa tillämpningen av gemenskapens rättsinstrument för administrativt samarbete och ömsesidig handräckning för att lättare kunna driva in skattefordringar hos företag med etablering i annat land än det där omsättningen sker.

De nya reglerna har också tillkommit mot bakgrund av det s.k. SLIM-initiativet (enklare lagstiftning på den inre marknaden) som initierades av kommissionen i maj 1996<sup>12</sup> i syfte att identifiera möjligheter att förenkla lagstiftningen med koppling till den inre marknaden. SLIM-initiativet utökades under år 1997 (SLIM-initiativets andra fas) till att bl.a. omfatta förenklingar på mervärdesskatteområdet. En arbetsgrupp tillsattes bestående av representanter från fem medlemsländer (Danmark, Frankrike, Italien, Österrike och Portugal) samt från fem europeiska intresseorganisationer som företräder företagsintressen inom EU. Arbetsgruppen leddes av en representant från skatte- och tulldirektoratet inom den europeiska kommissionen, TAXUD. Gruppens arbete utmynnade i en rapport från kommissionen till rådet, KOM(97) 618 slutlig av den 24 november 1997, i vilken kommissionen bl.a. stöder gruppens rekommendationer om en förenkling av reglerna om skatterepresentant för utländska företagare i det sjätte direktivet.

<sup>11</sup> KOM(1998) 660 slutlig av den 27 november 1998.

<sup>12</sup> Meddelande KOM(96) 204 slutlig av den 8 maj 1996.

#### 4.2.4 Reglerna i direktiv 2000/65/EG

Det slutliga direktivet kom att skilja sig på en viktig punkt från kommissionens ursprungliga förslag. Kommissionen hade föreslagit som allmän princip att den person som genomför de skattepliktiga transaktionerna alltid skall vara den som är betalningsskyldig för mervärdesskatten. Möjligheten att tillämpa omvänd skattskyldighet när den som omsätter varan eller tjänsten inte är etablerad i det land där omsättningen äger rum skulle slopas. Detta accepterades inte av medlemsländerna. Möjligheten för medlemsländerna att föreskriva omvänd skattskyldighet finns således kvar i direktivets artikel 21.1 a andra stycket.<sup>13</sup>

Enligt det nya direktivet har medlemsländerna inte rätt att generellt föreskriva att en företagare som saknar etablering i det land där han omsätter varor eller tjänster måste utse en skatterepresentant (eng. "tax representative", fr. "représentant fiscal", sv. "skatteombud") som betalningsskyldig för skatten. Direktivet stadgar däremot en rätt för medlemsländerna att kräva en betalningsskyldig skatterepresentant om särskild överenskommelse om bistånd för indrivning och informationsutbyte med företagets etableringsland saknas. En sådan överenskommelse skall enligt direktivet ha en liknande räckvidd som i rådets direktiv 76/308/EEG och 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning och informationsutbyte och i rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992, om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt), se härom i avsnitt 4.1.4 ovan. I praktiken innebär denna reglering att medlemsländerna i de flesta fall kommer att kunna kräva att en betalningsskyldig skatterepresentant utses för utländska företag från ett land utanför EU. Med dessa länder saknas oftast sådana rättsliga instrument för indrivning eller informationsskyldighet som motsvarar de rättsliga instrument som framgår av direktivet. Medlemsländerna har enligt direktivets preambel (p. 7) även möjlighet att kräva att ett icke-betalningsskyldigt ombud (eng. "agent", fr. "mandataire", sv. "agent") utses för att ombesörja den utländska företagarens deklarationsskyldighet m.m. Villkoren för att få föreskriva att ett sådant ombud skall utses är desamma som för att kräva en betalningsskyldig skatterepresentant.

Vidare tillåter direktivet att medlemsländerna inför en frivillig ordning med betalningsskyldig skatterepresentant för företagen. En icke-etablerad företagare skall i så fall ha rätt att, om han önskar, utse en betalningsskyldig skatterepresentant som svarar för hans inbetalning av mervärdesskatt i det land där han har en skattepliktig omsättning av varor eller tjänster.

Det bör noteras i sammanhanget att medlemsländerna, såsom framgår av avsnitt 4.1.4, nyligen antagit ett nytt direktiv som ändrar direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd vid indrivning<sup>14</sup>. Direktivet innefattar

<sup>13</sup> Observera att skyldighet för medlemsländerna att tillämpa omvänd skattskyldighet föreligger vid omsättning av vissa tjänster. Denna skyldighet har inte varit föremål för ändringsförslaget. Se ovan avsnitt 3.2.2.

<sup>14</sup> Medlemsländernas överenskommelse är baserad på kommissionens förslag KOM(1998) 364 slutlig av den 25 juni 1998 samt ändringsförslag KOM(1999) 183 slutlig av den 7 maj 1999.

bl.a. ett antal ändringar som syftar till att göra förfarandet snabbare och effektivare. De nya bestämmelserna syftar till att fördjupa det administrativa samarbetet på skatteområdet mellan medlemsländerna.

Enligt direktiv 2000/65/EG får medlemsländerna även fortsättningsvis föreskriva att någon annan än den skattskyldige skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten. Regeln får tillämpas endast under förutsättning att den inte medför någon diskriminering av skattskyldiga personer som inte är etablerade i omsättningslandet i förhållande till de inhemska företagen. Principen om icke-diskriminering är en allmän rättsgrundsats inom EG-rätten. Den framgår även direkt av lagtext i EG-rätten, exempelvis av artikel 22.8 i det sjätte direktivet. I praktiken innebär denna regel att ett medlemsland inte får stadga ett solidariskt ansvar för t.ex. den utländska företagarens kund såvida inte samma slags solidariska ansvar gäller vid handel mellan två inhemska subjekt.

Vidare har en precisering gjorts i artikel 10 i det sjätte direktivet om skattskyldighetens inträde i syfte att undvika vissa fall av skatteundandragande i samband med löpande tillhandahållanden som inte ger upphov till i förväg fastställda successiva avräkningar eller betalningar. Som exempel kan anges leveranser av gas, vatten, elektricitet och leasing av lös egendom. Om den skattskyldige inte har angivit när avräkning skall göras eller om han har angivit avräkningar med längre intervall än ett år får medlemsländerna föreskriva att de löpande tillhandahållandena ändå skall ge upphov till åtminstone en årlig betalning av skatten.

Slutligen har vissa följdändringar gjorts i artikel 22 samt i övriga artiklar i det sjätte direktivet som hänvisar till den ändrade artikel 21.

## 5 Internationella jämförelser

Några EU-länder, t.ex. Finland, tillämpar idag omvänd skattskyldighet när den som omsätter en vara eller tjänst inom landet saknar fast etableringsställe i landet. Flera EU-länder, t.ex. Frankrike och Belgien, tillämpar idag ett krav på betalningsskyldig skatterepresentant för utländska företagare. EU-länderna måste anpassa sin lagstiftning när rätten att kräva en betalningsskyldig skatterepresentant bortfaller den 1 januari 2002. Nedan redogörs för reglerna i några medlemsländer samt i Norge.

### *Finland*

Finland tillämpar sedan 1994, då mervärdesskatt infördes fullt ut i Finland, ett långtgående system med omvänd skattskyldighet vid utländska företags omsättning av varor eller tjänster i Finland. Samma regler gäller för EU-företag och företag från ett land utanför EU. I Finland är förvärvaren av varan eller tjänsten alltid skattskyldig, oavsett om denne är registrerad till mervärdesskatt eller inte, om den som omsätter varor och tjänster i Finland är en "utlänning" som saknar fast

driftställe i landet. Omvänd skattskyldighet tillämpas emellertid inte i följande fall:

- om förvärvaren är en utlänning som inte har fast driftställe eller som inte är registrerad till mervärdesskatt i Finland,
- om köparen är en privatperson,
- om det är fråga om distansförsäljning (postorderhandel mellan EU-länder) där varorna anses omsatta i Finland,
- om det är fråga om persontransporttjänster eller tjänster avseende undervisning, vetenskapliga tjänster, kultur- och nöjesevenemang, idrotsevenemang samt tjänster som hänför sig till organiseringen av dessa tjänstetillhandahållanden (dvs. vissa tjänster som framgår av artikel 9 2. c) i det sjätte direktivet).

Med utlänning avses enligt den finska mervärdesskattelagen en näringsidkare som har sin hemort utomlands. En fysisk person har sin hemort utomlands om han är bosatt utanför Finland och inte fortlöpande vistas i Finland. Med fast driftställe avses ett stadigvarande affärsställe från vilket rörelsen helt eller delvis bedrivs. Vid byggnads- eller installationsverksamhet betraktas ett entreprenadkontrakt eller flera successiva entreprenadobjekt som ett fast driftställe om arbetet har pågått längre tid än nio månader.

Skatt behöver inte erläggas om det är staten som är förvärvare. Vidare har en utlänning rätt att på ansökan bli skattskyldig för sin försäljning i Finland.

### *Danmark*

Enligt den danska mervärdiafgiftsloven skall en ”avgiftspliktig person”, som inte har fast driftställe i Danmark och som levererar varor och tjänster inom landet, registrera sig genom en person som är bosatt i Danmark, eller genom en verksamhet som har driftställe i landet. Den särskilda representanten är emellertid inte betalningsskyldig för skatten. Representanten är emellertid solidariskt ansvarig för skattens betalning om den utländska företagaren är etablerad i ett land med vilket Danmark saknar särskild överenskommelse om administrativt bistånd och samarbete. Registrering genom en representant skall även ske vid gemenskapsinterna förvärv av varor om inte förvärvaren är betalningsskyldig för skatten. Vid leverans av varor som installeras eller monteras i Danmark av ett företag som är etablerat i ett annat EU-land är förvärvaren betalningsskyldig för skatten. Danmark måste i enlighet med det nya direktivet 2000/65/EG slopa kravet på skatterepresentant för företag från andra EU-länder.

### *Belgien*

Belgien tillämpar idag ett system med obligatorisk skatterepresentant för alla utländska företagare med omsättning i Belgien och utan fast driftställe där. Betalningsskyldigheten för skatten åvilar i första hand den utländska företagaren. Skatterepresentanten är dock solidariskt ansvarig för betalning av skatten. Skattemyndigheten kan kräva att

skatterepresentanten ställer säkerhet för dennes solidariska ansvar för skatteinbetalningen. Detta kan ske genom exv. en bankgaranti.

Belgien måste, i enlighet med det nya EG-direktivet, slopa kravet på skatterepresentant för utländska företagare från andra EU-länder. I Belgien har man nyligen informerat om att man från den 1 januari 2002 inte kommer att kräva en betalningsskyldig skatterepresentant för företag från andra EU-länder med omsättning i Belgien. Utländska företag från länder utanför EU kommer fortfarande att vara tvungna att utse en betalningsskyldig skatterepresentant.

### *Storbritannien*

I Storbritannien tillämpas för närvarande ett system enligt vilket en utländsk företagare (företag som saknar fast etableringsställe i Storbritannien) kan välja om han vill redovisa och betala mervärdesskatten själv, utse en skatterepresentant eller utse en skatteagent. En skatterepresentant skall uppfylla de administrativa skyldigheter som åligger det utländska företaget och är solidariskt ansvarig för uppkomna mervärdesskatteskulder i Storbritannien. I vissa fall kan skattemyndigheten kräva att en skatterepresentant utses. Om en skatteagent utses istället får det utländska företaget avtala med agenten om vilka uppgifter som denne skall ombesörja. Skatteagenten är inte betalningsansvarig för skatten.

Vidare tillämpas i Storbritannien vissa förenklingsordningar för utländska företag med omsättning i Storbritannien eller som gör gemenskapsinterna förvärv i Storbritannien. Vid leverans av varor som skall monteras eller installeras av säljaren i Storbritannien är köparen skattskyldig (omvänd skattskyldighet) under förutsättning att säljaren är etablerad i ett annat EU-land och att säljaren inte är skyldig att betala mervärdesskatt för annan omsättning inom Storbritannien. Vid gemenskapsinterna förvärv (varor som förvärvas från eller förs över från ett annat EU-land till Storbritannien för att omsättas i Storbritannien) kan den utländska företagaren låta en agent ombesörja redovisningen av mervärdesskatten på det gemenskapsinterna förvärvet. Agenten ombesörjer även hanteringen av skatten på vidareförsäljningen av varan i Storbritannien.

### *Norge*

I Norge måste en utländsk företagare som saknar etableringsställe eller hemvist inom landet registreras till mervärdesskatt genom representant när han omsätter varor eller tjänster inom landet. Representanten måste ha hemvist eller etableringsställe i Norge. Den utländske företagaren är tillsammans med representanten ansvarig för att mervärdesskatt redovisas och inbetalas. Krav på mervärdesskatt kan även riktas mot köparen i vissa fall.

## 6 Regeringens förslag

I det följande diskuteras de ändringar som enligt direktiv 2000/65/EG skall gälla vid utländska företagens omsättning av varor och tjänster inom landet. Vidare diskuteras vissa ändringar avseende import av varor till Sverige. Regeringens förslag är baserade på Finansdepartementets promemoria Fi2001/2595. Promemorian har remissbehandlats. Samtliga remissinstanser har tillstyrkt promemorians förslag och välkomnar de förenklingar som föreslås för utländska företag som saknar etablering i Sverige. En del remissinstanser har emellertid haft invändningar mot en del av förslagen eller invändningar av lagteknisk natur. De särskilda invändningar som en del av remissinstanserna har framfört redovisas och bemöts under respektive avsnitt i förslaget nedan.

I texten nedan avses med artikelhänvisningarna det sjätte mervärdesskattedirektivet om inget annat anges.

### 6.1 Omvänd skattskyldighet

**Regeringens förslag:** Vid en utländsk företagens omsättning inom landet av varor och tjänster skall förvärvaren vara skattskyldig. Detta gäller endast om den utländske företagaren inte är skattskyldig till mervärdesskatt här för annan omsättning. Vidare krävs att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här i landet. Omvänd skattskyldighet skall inte gälla vid omsättning av sådana tjänster som avses i 5 kap. 6 § första stycket 1 ML (t.ex. kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrott, underhållning m.m.) och sådan personbefordran som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 7.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer i sak med regeringens förslag utom i fråga om föreslagna inskränkningar i reglerna om omvänd skattskyldighet som avsåg förvärv i s.k. blandad verksamhet samt förvärv som görs av utländsk företagare.

**Remissinstanserna:** *Riksskatteverket, Kommun- och Landstingsförbundet, KPMG, Tysk-Svenska Handelskammaren, Svenska Revisorsamfundet* och *Öresundskonsortiet* anser att det enda villkoret för att omvänd skattskyldighet skall få tillämpas bör vara att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Instanserna avstyrker de inskränkningar som föreslogs i promemorian att omvänd skattskyldighet skall få tillämpas endast under förutsättning att förvärvet avser verksamhet som medför skattskyldighet. *Riksskatteverket, Tysk-Svenska Handelskammaren* och *Öresundskonsortiet* anser också att omvänd skattskyldighet bör få tillämpas även om omsättning sker till en annan utländsk företagare under förutsättning att denne är registrerad till mervärdesskatt här i landet. *Riksskatteverket, Tyska-Svenska Handelskammaren* och *Svenska Revisorsamfundet* pekar i sina yttranden på att de i promemorian föreslagna inskränkningarna skulle leda till en alltför långtgående undersökningsplikt för den utländske säljaren. *Kommunförbundet/Landstingsförbundet* anför i sitt yttrande att eftersom det till förfarandet med omvänd skattskyldighet är kopplat de sedvanliga



bestämmelserna om förseningsavgift och andra sanktioner måste regelverket vara enkelt och förutsebart.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt artikel 21.1 a i direktiv 2000/65/EG har medlemsländerna kvar rätten att införa omvänd skattskyldighet när den som omsätter varan eller tjänsten inom landet inte är etablerad i landet. I lagrådsremissen föreslås att Sverige begagnar sig av denna rätt och att regler härom införs i en ny punkt 4 b till 1 kap. 2 § första stycket ML. Omvänd skattskyldighet innebär att den utländska företagaren inte behöver registrera sig till mervärdesskatt i Sverige. Skattskyldigheten åvilar i stället det utländska företagets kund i Sverige. I praktiken innebär den omvända skattskyldigheten att säljaren utfärdar en faktura utan mervärdesskatt. I stället beräknar köparen en utgående mervärdesskatt på fakturabeloppet och redovisar denna i deklarationen. Köparen kan sägas beskatta sig själv. Samma belopp kan föras upp som ingående skatt och, om avdragsrätt föreligger, avräknas mot den utgående skatten vid samma redovisningstillfälle. Om köparen är skattskyldig för endast en viss del av verksamheten föreligger avdragsrätt endast för den del av den ingående skatten som hänför sig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Ett krav för att få tillämpa omvänd skattskyldighet vid utländsk företagares omsättning av varor och tjänster inom landet är enligt förslaget att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt. Bestämmelsen kan således även bli tillämplig när förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt på grund av att rätt till återbetalning föreligger enligt 10 kap. 9–12 §§ ML (jfr. 1 kap. 4 § tredje stycket 2 samt 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL).

Genom en ordning med omvänd skattskyldighet bortfaller de administrativa kraven såsom registreringsplikt, skyldighet att utse en representant, deklarationsskyldighet etc. för den utländska företagaren. Detta får kostnadsbesparande effekter för företagen och underlättar handel över gränserna. De administrativa skyldigheter som t.ex. deklarationsskyldighet och eventuella sanktioner som t.ex. förseningsavgift, som kan bli aktuella om redovisning av skatten inte sker, kommer att träffa köparen. Om förutsättningarna för omvänd skattskyldighet enligt ML inte är uppfyllda, är emellertid den utländske säljaren skattskyldig om omsättning äger rum inom landet. Den utländske säljaren blir därmed den som hålles ansvarig om redovisning av mervärdesskatten inte sker i behörig ordning.

Vid omvänd skattskyldighet kommer den betalningsskyldige att finnas på svenskt territorium. Detta innebär att de svenska reglerna om kontroll och indrivning kan tillämpas på honom. Svenska myndigheter kommer att i mindre omfattning än tidigare bli tvungna att begära hjälp enligt de regler eller överenskommelser om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar och informationsutbyte som gäller i förhållande till andra länder. Omvänd skattskyldighet skall enligt de föreslagna bestämmelserna gälla som huvudregel vid utländska företagares omsättning av varor eller tjänster inom landet. Om den utländske företagaren väljer att registrera sig för mervärdesskatt här enligt den föreslagna 1 kap. 2 d § ML blir han skattskyldig för all omsättning han har inom landet.

Av kontrollskäl och för att undvika risk för skatteundandragande eller skattebedrägeri, bör den omvända skattskyldigheten begränsas till att

endast avse de fall då förvärvaren av varan eller tjänsten är en person som är registrerad till mervärdesskatt i Sverige. Är förvärvaren inte registrerad till mervärdesskatt stannar skattskyldigheten (eller mer exakt, betalningsskyldigheten) kvar hos den utländske företagaren och han måste registrera sig till mervärdesskatt här i landet. Detta betyder att omvänd skattskyldighet inte skall tillämpas när förvärvaren av varan eller tjänsten är en privatperson eller ett subjekt som endast bedriver verksamhet som är helt undantagen från mervärdesskatt (t.ex. sjukvård, social omsorg, eller viss utbildningsverksamhet) eller ett skattebefriat subjekt såsom en allmännyttig ideell förening. I promemorian har föreslagits att om förvärvaren bedriver blandad verksamhet (såväl skattepliktig som skattefri verksamhet) tillämpas omvänd skattskyldighet till den del förvärvet görs i den skattepliktiga verksamheten. Vidare skall enligt promemorian omvänd skattskyldighet inte tillämpas om förvärvaren är en annan utländsk företagare som saknar fast etableringsställe här.

Regeringen instämmer i ovannämnda remissinstansers invändningar att de i promemorian föreslagna inskränkningarna skulle leda till en alltför långtgående undersökningsplikt för den utländske säljaren. Regeringen föreslår därför att omvänd skattskyldighet skall kunna tillämpas även i de fall då förvärvaren är en utländsk företagare som är registrerad till mervärdesskatt här i landet. Vidare föreslår regeringen att omvänd skattskyldighet skall kunna tillämpas även i de fall en viss del av förvärvet avser verksamhet som ej medför skattskyldighet (förvärv i s.k. blandad verksamhet). Vid förvärv i blandad verksamhet tillämpas i stället de regler om avdragsbegränsning för ingående skatt som framgår av 8 kap. 3 och 13 §§ ML. Om en sådan reglering visar sig leda till missbruk kan regeringen komma att ompröva sitt ställningstagande.

Den i lagrådsremissen föreslagna omvända skattskyldigheten omfattar de fall då varor eller tjänster anses *omsatta inom landet* enligt reglerna i 5 kap. ML och omsättningen görs av en utländsk företagare. Begreppet 'utländsk företagare' finns definierat i 1 kap. 15 § ML. Lagrådsremissens förslag om omvänd skattskyldighet skall skiljas från de fall av omvänd skattskyldighet som medlemsländerna måste införa med stöd av tvingande regler i artikel 21.1 b och c. Sådan omvänd skattskyldighet vid utländsk företagares omsättning inom landet finns redan införd i ML, jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 eller omvänd skattskyldighet vid trepartshandel enligt 1 kap. 2 § 4 ML.

Det i lagrådsremissen föreslagna tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet inbegriper exempelvis utländsk företagares omsättning inom landet av vara som han lagt i lager här i landet, omsättning av vara som monteras eller installeras här i landet, uthyrning av transportmedel eller transporthjälpmedel, uthyrning av fast egendom (där frivillig skattskyldighet har medgivits enligt reglerna i 9 kap. ML), varutransporttjänster som utförs inom landet, tjänster såsom bygg- och reparationstjänster avseende fast egendom, förmedling av tjänster avseende fast egendom (t.ex. förmedling av hotellrum) samt arbete på vara som är lös egendom.

De föreslagna reglerna om omvänd skattskyldighet skall som anförts ovan tillämpas vid *omsättning inom landet* av varor eller tjänster. Nedan

beskrivs gränsdragningen mellan varuomsättning inom landet och gemenskapsinterna förvärv av varor, vid vilka omsättning anses äga rum i annat EG-land.

*Särskilt om förhållandet mellan föreslagen omvänd skattskyldighet vid omsättning av varor inom landet och gemenskapsinterna förvärv*

### **Omsättning inom landet**

Varor är omsatta inom landet när varorna finns här i landet då transporten till köparen påbörjas (5 kap. 2 § första stycket 1 ML) eller om varan inte finns här i landet då transporten påbörjas men varan monteras eller installeras här av säljaren eller för dennes räkning (5 kap. 2 § första stycket 2 ML). En vara är också omsatt inom landet om varan importerats från en plats utanför EG av säljaren för att omsättas här (5 kap. 2 § första stycket 3 ML). När varor transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land till en köpare i Sverige (s.k. distansförsäljning) är varan (enligt 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML) omsatt i Sverige om säljarens sammanlagda omsättning här i landet överstiger 320 000 kr under löpande eller föregående kalenderår (exempelvis postorderförsäljning från annat EU-land till Sverige). Om säljaren transporterar punktskattepliktiga varor (alkohol, tobak eller mineraloljeprodukter enligt definitionen i 1 kap. 13 b § ML) från ett annat EU-land till Sverige anses omsättningen alltid äga rum i Sverige oavsett omsättningsbelopp. De nu nämnda reglerna förutsätter att köparen inte är skattskyldig för ett gemenskapsinternt förvärv enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML och att varan inte är ett nytt transportmedel.

### **Gemenskapsinternt förvärv**

När varor transporteras från ett annat EU-land till en köpare i Sverige av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning gör köparen enligt 2 a kap. 3 § ML ett gemenskapsinternt förvärv i följande fall:

- förvärv av ett nytt transportmedel som skall användas stadigvarande här i landet,
- förvärv av punktskattepliktig vara, dvs. varan utgörs av alkohol, tobak eller mineraloljeprodukter enligt definitionen i 1 kap. 13 b § ML, och köparen är en näringsidkare eller är en juridisk person som inte är näringsidkare (t.ex. en myndighet när denna omsätter varor eller tjänster som ett led i myndighetsutövning),
- förvärv av en annan vara om köparen är en näringsidkare som har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt,
- om köparen är en näringsidkare utan rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare om det sammanlagda värdet av skattepliktiga förvärv av andra varor än punktskattepliktiga varor eller nya transportmedel överstiger 90 000 kr under löpande eller föregående kalenderår, samt

- om köparen är en näringsidkare utan rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt eller är en juridisk person som inte är näringsidkare, och skattemyndigheten på begäran av sådan köpare har beslutat att förvärv som görs av honom skall anses som gemenskapsinterna förvärv fastän beloppsgränsen om 90 000 kr inte överstigs.

När ett gemenskapsinternt förvärv föreligger i distansförsäljningsfallen enligt ovan sker omsättningen av varan *inte* inom landet och de särskilda reglerna om omvänd skattskyldighet för utländsk företagare som föreslås i lagrådsremissen blir därmed inte tillämpliga.

## Sammanfattning

Sammanfattningsvis innebär det ovan sagda att omvänd skattskyldighet inte kan tillämpas i följande fall (den utländske företagaren blir själv skattskyldig):

A. Distansförsäljningsfallen. Den utländske företagaren blir skattskyldig när denne säljer varor till privatpersoner i Sverige och omsättningen äger rum inom landet på grund av att den överstiger 320 000 kr under det löpande eller det föregående kalenderåret eller när säljaren (oavsett beloppsgräns) omsätter punktskattepliktiga varor till privatpersoner i Sverige. Omvänd skattskyldighet för den utländske säljaren kommer inte i fråga i dessa fall eftersom förvärvaren inte är registrerad till mervärdesskatt. Den utländska företagaren måste registrera sig för mervärdesskatt här i landet (se 3 kap. 1 § SBL som reglerar registreringskyldighet till mervärdesskatt).

Vid omsättning av varor som transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett annat EU-land till näringsidkare som inte har rätt till avdrag för eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt, eller till juridiska personer som inte är näringsidkare är varan omsatt inom landet om omsättningen överstiger 320 000 kr och förvärvaren inte är skattskyldig för ett gemenskapsinternt förvärv (5 kap. 2 § första stycket 4 ML). Inte heller i dessa fall kommer omvänd skattskyldighet att tillämpas eftersom förvärvaren inte är skattskyldig och därmed inte skall vara registrerad till mervärdesskatt. Förvärvare i dessa fall kan vara näringsidkare som enbart har en icke skattepliktig omsättning (undantagen verksamhet) eller myndigheter (stat och kommun) som förvärvar varor för egen icke utåtriktad verksamhet eller för myndighetsutövning, dvs. för en verksamhet som inte omfattas av lagens tillämpningsområde. I dessa fall måste den utländska företagaren registrera sig till mervärdesskatt i Sverige. Om dylika subjekt förvärvar andra varor än nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor från ett annat EU-land och varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning till köparen och det sammanlagda värdet överstiger 90 000 kr (förvärvströskeln) under det löpande eller det föregående kalenderåret skall förvärven anses som gemenskapsinterna förvärv enligt 2 a kap. 3 § andra stycket 2 ML. I sådana fall anses omsättningen av varorna äga rum utomlands enligt 5 kap. 2 § 4 andra strecksatsen ML. De föreslagna

reglerna i lagrådsremissen blir i detta fall inte aktuella eftersom de endast tar sikte på omsättning som äger rum inom landet.

B. Gemenskapsinterna förvärv. Om en utländsk företagare gör ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige är han enligt 1 kap. 2 § första stycket ML skattskyldig för förvärvet. En utländsk företagare gör t.ex. i samband med att han omsätter varor som skall levereras efter montering eller installation här i landet, ett gemenskapsinternt förvärv vid själva varuöverföringen till Sverige. I lagrådsremissen föreslås att dessa överföringar inte skall anses som ett gemenskapsinternt förvärv (se närmare avsnitt 6.7.2.2 nedan). Vidare kan idag ett gemenskapsinternt förvärv föreligga när en vara förs över till Sverige för att läggas i lager här i landet. Ett sådant gemenskapsinternt förvärv är undantaget från skatt med stöd av 3 kap. 30 d § första stycket ML om den som för över varan har rätt till återbetalning med stöd av 10 kap. 1–4 §§ ML. I lagrådsremissen föreslås att en utländsk företagare, som omsätter varor och tjänster här i landet för vilken omsättning förvärvaren är skattskyldig med stöd av den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML, skall ha rätt till återbetalning av erlagd mervärdesskatt här med stöd av 10 kap. 1 § ML (se avsnitt 6.3 nedan). Dessa gemenskapsinterna förvärv blir således undantagna från skatt för den utländske företagaren.

Vid *import* gäller särskilda regler i mervärdesskattehänseende. I artikel 21.4 i det sjätte direktivet stadgas att den eller de personer som har utsetts till eller har godtagits som betalningsskyldiga av den medlemsstat till vilken varorna importeras skall betala mervärdesskatten. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 ML skall mervärdesskatt vid import av vara betalas av den som enligt tullagstiftningen är skyldig att betala tull för varorna. När en utländsk företagare importerar varor som han sedan omsätter vidare inom landet, skall såväl importen som den efterföljande omsättningen anses gjorda i Sverige (se artikel 8.2 i det sjätte direktivet jämfört med 5 kap. 2 § första stycket 3 ML). Den utländske företagaren blir skattskyldig för importen om denne är skyldig att betala tull. Importen är emellertid undantagen från mervärdesskatt om varan efter importen skall omsättas till ett annat EG-land om förvärvaren i detta EG-land gör ett gemenskapsinternt förvärv, jfr 3 kap. 30 § andra stycket och 3 kap. 30 a § ML. Om den efterföljande omsättningen görs till en köpare i Sverige skall med regeringens förslag omvänd skattskyldighet tillämpas vid den efterföljande omsättningen, jfr. den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML. Se vidare avsnitt 6.8 nedan om regeringens förslag om omsättningsland vid import.

#### *Föreslagna inskränkningar i omvänd skattskyldighet vid omsättning av vissa tjänster*

Av 5 kap. framgår i vilka fall tjänster skall anses omsatta inom landet och därmed i vilka fall omvänd skattskyldighet kan bli aktuellt när tjänsteomsättningen görs av en utländsk företagare. I lagrådsremissen föreslås dock att tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet i de nu aktuella fallen inskränks i fråga om vissa tjänster som utförs i Sverige. Inskränkningen föreslås omfatta de tjänster som avses i 5 kap. 6 § första stycket 1 ML (kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, idrottsliga,

underhållnings-, utbildnings- och vetenskapliga aktiviteter, och tjänster förbundna med dessa aktiviteter) dvs. sådana tjänster som motsvaras av tjänsterna i artikel 9.2 c) första strecksatsen i det sjätte direktivet. Inskränkningen föreslås även omfatta personbefordran som är omsatt inom landet enligt 5 kap. 5 § första stycket ML. Med personbefordran avses sådan befordran där resemomentet inte är av underordnad betydelse, jfr. 7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML. Begränsningarna motiveras av att det vid omsättning av vissa tjänster kan vara svårt för den utländska företagaren att veta om omsättningen skett till en näringsidkare som är registrerad till mervärdesskatt eller till annan icke-registrerad person. Vad gäller förmedling av personbefordran, anses en sådan tjänst omsatt inom landet om transporten skett inom landet (5 kap. 5 § tredje stycket ML). Beskattningen av tjänsten sker emellertid redan med dagens regler hos förvärvaren av tjänsten enligt 1 kap. 2 § första stycket 3 (jfr. SFS 2000:143 som genomför artikel 28b E 3 samt artikel 21.1 b i det sjätte direktivet, i ML).

## 6.2 Särskilda uppgifter på fakturan

**Regeringens förslag:** När förvärvaren är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller 4 b ML skall detta framgå på fakturan. Vidare skall såväl den skattskyldige förvärvarens som säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt anges på fakturan. Vidare föreslås en teknisk justering av 11 kap. 2 § ML.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer i sak med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Riksskatteverket* och *Kommunförbundet/Landsförbundet* anser att den som blir skattskyldig enligt den nya ordningen (förvärvaren av varan eller tjänsten) måste få en klarare bild av över vilka skyldigheter som åligger denne enligt mervärdesskattelagen och att det därför är viktigt att dessa kan utläsas direkt i lagen. *Svensk Handel* har ifrågasatt om inte en sådan uppgiftsskyldighet skulle medföra en alltför stor börda för det enskilda företaget.

**Skälen för regeringens förslag:** I lagrådsremissen föreslås att vid omvänd skattskyldighet säljaren (den utländske företagaren) skall ange den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt (dvs. köparens registreringsnummer) på fakturan. Därmed måste den utländske säljaren begära denna uppgift från förvärvaren och på så vis förvissa sig om att förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och att reglerna om omvänd skattskyldighet är tillämpliga. I lagrådsremissen föreslås att även säljarens registreringsnummer till mervärdesskatt, om denne är registrerad till mervärdesskatt, skall anges på fakturan. Vidare skall det på fakturan anges att det är förvärvaren som är skyldig att betala skatten (skattskyldig). Kravet att sådan upplysning skall anges på fakturan kan enligt Riksskatteverket (Handledning för mervärdesskatt 2001 s. 363), för de redan existerande fallen av omvänd skattskyldighet i ML, anses framgå av 11 kap. 5 § första stycket 7 ML. Regeringen finner

emellertid, i likhet med vad några remissinstanser har anfört, att detta krav bör uttryckas klart i lagtexten. En sådan uppgiftsskyldighet kan även motiveras av kontrollskäl. Regeringen föreslår därför att 11 kap. 5 § första stycket kompletteras med en ny punkt med detta innehåll. Se vidare i författningskommentaren.

Vidare föreslås att 11 kap. 2 § ML justeras så att det klart framgår att faktureringskyldigheten i denna paragraf *inte* omfattar den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 a (omvänd skattskyldighet vid vissa guldtransaktioner) samt den föreslagna punkten 4 b (omvänd skattskyldighet vid utländskt företags omsättning inom landet).

Det bör i sammanhanget tilläggas att den europeiska kommissionen har lagt fram ett direktivförslag (KOM(2000) 650) om ändring av reglerna om faktureringskyldighet i det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG, som för närvarande diskuteras av EU:s medlemsländer. Förslaget syftar till att förenkla och modernisera nuvarande regler om fakturering etc. i det sjätte direktivet. Intill dess att detta direktiv har antagits av medlemsländerna föreslås i nuläget inga mer omfattande ändringar i 11 kap. ML om faktureringskyldigheten.

### 6.3 Avdragsrätt för eller återbetalning av ingående skatt

**Regeringens förslag:** Vid omvänd skattskyldighet kommer den utländska företagaren inte längre att ha någon avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML eftersom denne inte är skattskyldig för omsättning i Sverige. Reglerna om rätt till återbetalning till utländska företagare i 10 kap. 1–4 §§ ML får tillämpas istället. Dessa regler utvidgas till att omfatta mervärdesskatt som hänför sig till all slags omsättning inom landet.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Tysk-Svenska Handelskammaren* har ifrågasatt om inte följderna av förslaget nämligen att utländska företagare inte blir skattskyldiga för gemenskapsinternt förvärv och därmed inte heller registreringskyldiga i Sverige, strider mot grundläggande regler i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

**Skälen för regeringens förslag:** Vid omvänd skattskyldighet kommer köparen att vara skyldig att lämna en sådan skattedeklaration som avses i 10 kap. 9 § SBL. Köparen kommer att omfattas av reglerna om avdragsrätt enligt 8 kap. ML eftersom rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt är knuten till att företagaren är skattskyldig, se 8 kap. 2 § andra stycket ML. För den ingående mervärdesskatt som hänför sig till den utländske företagarens omsättning i Sverige föreslås att reglerna i 10 kap. 1–4 §§ ML om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare blir tillämpliga. Detta får till följd att 10 kap. 1 § andra stycket ML som idag avser återbetalning av skatt hänförlig till de obligatoriska fallen av omvänd skattskyldighet, nämligen vid sådana tjänsteomsättningar som avses i 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3 ML också blir tillämplig på de nya fallen av omvänd skattskyldighet och på omsättning av varor. Enligt artikel 17.3 och 17.4 i det sjätte direktivet medges rätt till

återbetalning till en skattskyldig person som saknar etablering i det land där han omsätter varor och tjänster, om skatten skall betalas av förvärvaren enligt artikel 21.1 i direktiv 2000/65/EG. Här föreligger ingen materiell förändring i förhållande till vad som gällde innan det nya direktivet. Denna rätt till återbetalning gäller även vid omsättning av tjänster som omfattas av artikel 9.2 e) i det sjätte direktivet (som motsvarar 5 kap. 7 § ML) i enlighet 17.4 i det sjätte direktivet som hänvisar till artikel 1 b i det åttonde direktivet 79/1072/EEG.

Om den utländska företagaren har ingående mervärdesskatt hänförlig till omsättning i Sverige och vill undvika den något tidskrävande processen att ansöka om återbetalning av skatten från Särskilda skattekontoret i Ludvika (RSV) bör han kunna utnyttja möjligheten att bli skattskyldig för omsättningen i stället för köparen, se vidare avsnitt 5.3 nedan och den föreslagna 1 kap. 2 d § ML. *Tysk-Svenska Handelskammarens* erinran mot denna del i förslaget bemöts i regeringens förslag under avsnitt 6.9 nedan.

## 6.4 Rätt att bli skattskyldig

**Regeringens förslag:** En utländsk företagare som omsätter varor och tjänster i Sverige för vilken omsättning förvärvaren är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen, skall få rätt att frivilligt registrera sig till mervärdesskatt och därmed själv bli skattskyldig för denna omsättning.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inte anfört några erinringar mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Genom de föreslagna reglerna om omvänd skattskyldighet vid utländska företags omsättning av varor och tjänster i Sverige kommer de utländska företagen inte längre att med stöd av 8 kap. ML ha rätt att dra av ingående mervärdesskatt. Enligt 8 kap. 3 § ML gäller att den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Eftersom skattskyldigheten vid omvänd skattskyldighet åvilar förvärvaren blir de utländska företagen hänvisade till reglerna om återbetalning av ingående skatt till utländska företagare i 10 kap. 1–4 §§ för att få tillbaka mervärdesskatten som de har betalat i Sverige (se avsnitt 6.3). Det administrativa förfarande som gäller för återbetalning enligt dessa regler kan innebära en börda för de utländska företag som har momskostnader i Sverige som är hänförliga till deras omsättning här i landet, t.ex. om företagen anlitar underentreprenörer inom landet eller anskaffar varor. Det bör därför vara möjligt för utländska företagare att registrera sig för mervärdesskatt och bli skattskyldiga i Sverige. Företagaren skall därmed anmäla sig för registrering enligt reglerna i 3 kap. 2 § SBL och lämna skattedeklaration. Om den utländske företagaren är skyldig att lämna självdeklaration och beskattningsunderlagen i verksamheten uppgår till sammanlagt högst en miljon kronor exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, skall,



enligt huvudregeln, redovisning av mervärdesskatten i stället ske i självdeklarationen, se 10 kap. 31 § SBL.

Möjlighet att införa frivillig skattskyldighet i dessa fall får anses följa av artikel 21.1 a andra stycket i direktiv 2000/65/EG som tillåter medlemsländerna att själva fastställa villkoren för införandet av den omvända skattskyldigheten. I dessa fall avstås således från möjligheten att göra förvärvaren betalningsskyldig och i stället tillämpas huvudregeln i artikel 21.1 a första stycket om att säljaren är betalningsskyldig för skatten.

Vid omsättning av tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § ML (artikel 9.2 e i det sjätte direktivet), dvs. överlåtelse eller upplåtelse av immateriella rättigheter, reklam- och annonseringstjänster, konsulttjänster, juristtjänster, revisorstjänster, skrivtjänster, datatjänster, informationstjänster, telekommunikationstjänster, m.fl. tjänster skall emellertid den som förvärvat tjänsten *alltid* vara betalningsskyldig för skatten om denne är en näringsidkare ("taxable person") och den som omsätter tjänsten inom landet är en näringsidkare som är etablerad i ett annat land. I dessa fall är omvänd skattskyldighet således obligatoriskt och kan naturligtvis inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Obligatorisk omvänd skattskyldighet skall även tillämpas vid omsättning av tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket, 5 a, 6 a, 6 b, 7 och 7 a §§ ML (jfr. artikel 28b punkterna C, D, E och F i det sjätte direktivet som omfattar varutransporttjänster inom EU, omhändertagande, lastning och lossning av gods som ett led i varutransport inom EU, förmedlingstjänster samt värdering eller arbete på varor som är lös egendom) om förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt i Sverige och den som omsätter tjänsten är en näringsidkare som inte är etablerad inom landet. Den obligatoriska omvända skattskyldigheten framgår av artikel 21.1 b i dess lydelse enligt direktiv 2000/65/EG. Regeln i detta avseende är oförändrad i förhållande till den äldre lydelsen i det sjätte direktivet.

## 6.5 Slopas krav på skatterepresentant

**Regeringens förslag:** Kravet i skattebetalningslagen på att utse en särskild representant för en utländsk företagare som är skattskyldig i Sverige slopas som en anpassning till det nya direktivet. En utländsk företagare skall i stället, om han så önskar, ha rätt att utse en särskild företrädare som svarar för redovisningen av mervärdesskatt. Detta blir aktuellt om företagaren har utnyttjat möjligheten att bli frivilligt skattskyldig för sin omsättning inom landet eller i de fall omvänd skattskyldighet inte är möjlig. Betalningsskyldigheten för skatten ligger dock kvar på den utländske företagaren. Företrädaren skall svara för redovisningen av mervärdesskatt för den verksamhet som skattskyldigheten omfattar och i övrigt företräda den utländske företagaren i frågor som gäller mervärdesskatt. En särskild företrädare skall fortfarande krävas för de utländska företagare som är etablerade i länder med vilka överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information saknas.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Svensk Handel* anser att kravet på särskild företrädare för utländska företagare som är etablerade i land utanför EU eller utanför Norden medför en betungande särreglering för länder som står utanför EU, vilket i sig skapar ytterligare handelshinder.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt huvudregeln i artikel 21. 1. a) i direktiv 2000/65/EG skall, vid omsättning av varor eller tjänster inom landet, den vara betalningsskyldig för mervärdesskatt som tillhandahåller varan eller tjänsten. Den möjlighet som tidigare fanns i direktivet för medlemsländerna att kräva en betalningsskyldig skatterepresentant för den utländske företagaren som omsatte varor och tjänster i landet utan att ha fast driftställe där, har slopats, se avsnitt 4.2.4. Istället kan enligt artikel 21.2 a) i det nya direktivet den utländske företagaren tillåtas att utse en sådan betalningsskyldig skatterepresentant om han själv vill. Om den som omsätter varor eller tjänster inom landet har sitt huvudkontor i eller är etablerad i ett land med vilket regler om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete saknas får dock medlemsländerna, enligt artikel 21. 2. b) i det nya direktivet införa bestämmelser om att betalningsskyldigheten skall åvila en särskild skatterepresentant som utsetts av det icke-etablerade företaget. Sådana regler om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete skall enligt det nya direktivet ha den räckvidd som föreskrivs i direktiv 76/308/EEG och 77/799/EEG och i rådets förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt). Enligt punkt 7 i preambeln till det nya direktivet får medlemsländerna välja att kräva en icke-betalningsskyldig s.k. agent.

De nuvarande reglerna om särskild representant för utländska företagare i 23 kap. 4 § SBL innebär inte att representanten är betalningsskyldig för den utländske företagarens mervärdesskatt i Sverige (se avsnitt 4.1). De svenska reglerna innebär endast en administrativ skyldighet för de utländska företagen att utse en representant som skall svara för att mervärdesskatten för den verksamhet som skattskyldigheten i Sverige omfattar tas upp i deklarationen. Samma regler har tillämpats oberoende av om den utländske företagaren är etablerad i ett annat EU-land eller i ett land utanför EU. Skattemyndigheten får kräva att säkerhet ställs för skattens betalning.

Reglerna i SBL om ett krav på särskild representant för en utländsk företagare bör slopas som en anpassning till de nya EG-reglerna. I Sverige saknas erfarenhet av betalningsskyldiga skatterepresentanter. Någon regel motsvarande artikel 21.2 a) föreslås därför inte. Istället föreslås att nuvarande obligatoriska krav på icke betalningsskyldig representant görs om till en frivillig ordning. Detta föreslås gälla för de utländska företagare som är etablerade i länder med vilka särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med etableringslandet finns.

I de fall en sådan utländsk företagare har utnyttjat möjligheten att bli frivilligt skattskyldig för sin omsättning av varor och tjänster inom landet eller i de fall omvänd skattskyldighet inte är möjlig, skall således den frivilliga ordningen tillämpas. För att undvika begrepps-förvirring

gentemot direktivets skatterepresentant ("tax representative" eller "skatteombud") i artikel 21.2 i direktiv 2000/65/EG föreslås att den utländske företagaren skall ha rätt att utse en "särskild företrädare" som kan svara för redovisningen av mervärdesskatten för dennes räkning. Företrädaren skall ha rätt att i företagets ställe underteckna deklARATIONEN.

En särskild företrädare skall dock fortfarande krävas för de utländska företagare som är etablerade i länder med vilka överenskommelse om ömsesidigt bistånd vid indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden med etableringslandet saknas. Regeringen anser att det är angeläget att bibehålla kravet att en särskild företrädare skall utses i dessa fall. I praktiken kommer obligatorisk företrädare att komma i fråga för företagare från länder utanför EU eftersom ett ömsesidigt samarbete avseende indrivning motsvarande det som föreskrivs i direktiv 76/308/EEG och 77/799/EEG och i rådets förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) saknas med andra länder än EU-länder. Jfr. dock det nordiska handräkningsavtalet (se avsnitt 4.1.4). Företrädaren är skyldig att efter föreläggande av skattmyndigheten lämna uppgift, visa upp handling eller lämna kopia av handling som behövs för kontroll av deklARATIONEN.

Beträffande regeln i 23 kap. 4 § andra stycket SBL om skattmyndighetens rätt att kräva ställande av säkerhet för skattens betalning föreslås att denna slopas. För att undvika att man bryter mot den s.k. icke-diskrimineringsprincipen i EG-rätten måste, om en sådan regel skall kunna bibehållas för EU-företag, samma regel även gälla vid transaktioner mellan inhemska företag. Icke-diskrimineringsprincipen innebär att medlemsländerna inte får ställa strängare krav på eller lägga en större administrativ börda på företag från andra EU-länder än vad som gäller för de inhemska företagen. Bestämmelsen, som enligt vad som upplysts sällan tillämpats, slopas även för företagare där särskild företrädare fortfarande är obligatoriskt.

## 6.6 Definition av utländsk företagare

**Regeringens förslag:** Definitionen av begreppet utländsk företagare förtydligas i syfte att uppnå en närmare överensstämmelse med EG-rätten. Med den föreslagna definitionen kommer en utländsk juridisk person med fast driftställe i Sverige, t.ex. en filial, inte att omfattas av definitionen "utländsk företagare". Den föreslagna justeringen innebär också att svensk filial i utlandet till en svensk juridisk person kommer att omfattas av definitionen utländsk företagare.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** RSV och KPMG har önskemål om vissa ändringar av lagteknisk karaktär. *Svensk Handel* anser att det inte är önskvärt att svensk filial utomlands till en svensk juridisk person är att se som ett utländskt företag då detta enligt *Svensk Handel* medför att reglerna om omvänd skattskyldighet blir tillämpliga.

**Skälen för regeringens förslag:** Begreppet ”utländsk företagare” i ML motsvaras av det sjätte direktivets begrepp ”en person som är etablerad utomlands” (jfr 1 kap. 15 § ML och artikel 21.1 b) i dess lydelse före direktiv 2000/65/EG). Till ledning för tolkningen av begreppet utländsk företagare hänvisas i förarbetena till inkomstskatterättsliga begrepp. Såvitt gäller fysiska personer har ledning hämtats från lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) som definierar ”bosatt utomlands”. Såvitt gäller juridiska personer framgår av prop. 1993/94:99 s. 133 och 285 att definitionen av utländsk företagare anknyter till de förhållanden som brukar anses avgörande för juridiska personers nationalitet (registrering, plats för styrelsens säte etc.).

Definitionen i ML har ställt till problem vid tillämpningen av lagen. Avsikten med den föreslagna ändringen är att tillnärma de svenska reglerna till EG-reglerna och dessas syften enligt det europeiska mervärdesskattesystemet. De gemensamma europeiska reglerna på mervärdesskatteområdet skall vara självständigt utformade. Terminologin i mervärdesskattelagen skall gälla självständigt i förhållande till terminologi som gäller enligt annan nationell lagstiftning, såvida inte det sjätte mervärdessskattedirektivet anger att den nationella rätten skall vara vägledande vid tolkningen av vissa begrepp.

Enligt artikel 21.1 a) andra stycket i det nya direktivet 2000/65/EG får medlemsländerna föreskriva att den betalningsskyldiga personen skall vara den åt vilken det beskattningsbara tillhandahållandet av varan eller tjänsten utförs när tillhandahållandet utförs av *en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet*. Den närmare innebörden av uttrycket ”skattskyldig person som inte är etablerad inom landet” finns inte angivet i artikel 21 i direktiv 2000/65/EG.

*EG-rätten om innebörden av vad som avses med etablerad inom eller utanför landets territorium*

I det sjätte direktivet har etableringsstället betydelse i följande fall:

1. vid bestämmandet av var tjänster skall anses omsatta enligt artikel 9.1 och 9 2. e i det sjätte direktivet (motsvaras av 5 kap 7, 8 §§ ML) samt
2. vid bestämmandet av vem som skall vara betalningsskyldig för skatten enligt artikel 21 i det sjätte direktivet (skattskyldig enligt 1 kap 2 § ML).

I artikel 9 talas om ”the place where the supplier/customer has established his business” samt ”fixed establishment from which/to which the service is supplied” (fr. ”le siège de son activité économique”/”établissement stable”). Det finns emellertid inte i det sjätte mervärdesskattedirektivet någon närmare beskrivning av vad dessa uttryck avser. I artikel 21 i direktiv 2000/65/EG talas om ”en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet” (fr. ”un assujetti qui n’est pas établi à l’intérieur du pays”, eng. ”a taxable person who is not established within the territory of the country”). Vidare finns i de två direktiv på mervärdesskatteområdet som reglerar återbetalning av skatt till utländska

företagare, 8:e<sup>15</sup> och 13:e<sup>16</sup> direktiven en definition av vad som avses med en näringsidkare som inte är etablerad inom landet. Definitionen i dessa direktiv överensstämmer i huvudsak med formuleringen i artikel 9 i det sjätte direktivet. I artikel 1 i rådets åttonde direktiv och i artikel 1.1 i rådets trettonde direktiv avses med ”skattskyldig person som inte är etablerad inom landets territorium” en sådan skattskyldig som avses i artikel 4.1 i det sjätte direktivet och som i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftställe från vilket affärstransaktionerna genomförs (fr. ”le siège de son activité économique”/”établissement stable”) och inte heller, om säte eller fast driftställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist och som inte har tillhandahållit några varor eller tjänster med undantag för vissa transporttjänster och därtill anknytande tjänster som är skattebefriade i enlighet med artikel 14.1, artikel 15 eller artikel 16.1 B, C och D i det sjätte direktivet samt tjänster som skall beskattas av förvärvaren i enlighet med artikel 21.1 b i det sjätte direktivet (dvs. tjänster som avses i 2 kap. 2 § 2 och 3 ML). I den franska språkversionen av det sjätte direktivet och 8:e och 13:e direktiven används samma formulering i samtliga bestämmelser. I den engelska språkversionen av dessa direktiv överensstämmer formuleringarna inte helt i de olika bestämmelserna. Vid anpassningen av begreppet ”utländsk företagare” i ML till det sjätte direktivet föreslås att den enhetliga franska formuleringen läggs till grund för formuleringen i lagtexten.

EG-domstolen har vid flera tillfällen tolkat artikel 9 och begreppen ”the place where the supplier/customer has established his business” och ”fixed establishment”. Följande domar är de mest centrala: C-168/84 Berkholz [1985], Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, C-260/95 av den 20 februari 1997 DFDS A/S, samt samt C-190/95 ARO-Lease [1997]. Samtliga mål behandlar omsättningsland för tjänster enligt artikel 9 i det sjätte direktivet, närmare bestämt spelautomattjänster (Berkholz), resetjänster (DFDS), restaurangtjänster ombord på en färja (Faaborg-Gelting linien) samt leasingtjänster (ARO Lease). Den centrala domen är Berkholz-domen vilken ligger till grund för EG-domstolens ställningstagande i de övriga domarna. I Berkholz-domen säger generaladvokaten att begreppet ”the place where the supplier has established his business” inte medför några tillämpningsproblem. Generaladvokaten konstaterar att begreppets tekniska innebörd bör vara där företagets kontor är registrerat i enlighet med stadgarna för företaget som äger den verksamhet i vilken tillhandahållandet sker. Begreppet ”fixed establishment” är däremot svårare att definiera enligt generaladvokaten. Begreppet måste inrymma ett visst mått av varaktig verksamhet på platsen i fråga. Detta förutsätter i sin tur en viss organisation som består av en ordnad struktur av materiella ting och personer. Därmed måste, enligt generaladvokaten, det föreligga såväl materiella resurser som personalresurser som utnyttjar de materiella

<sup>15</sup> Rådets åttonde direktiv (79/1072/EEG) av den 6 december 1979 om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom landets territorium

<sup>16</sup> Rådets trettonde direktiv (86/560/EEG) av den 17 november 1986 om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga personer som inte är etablerade inom gemenskapens territorium

resurserna, för att ett tillhandahållande av en tjänst skall kunna ske. När dessa två ställen inte sammanfaller, menar generaladvokaten att man vid bedömningen av var en tjänst är omsatt skall utgå från att mervärdesskatt skall tas ut på den plats där konsumtionen äger rum och att man därför skall välja det ställe där detta kriterium kan anses uppfyllt.

I sin dom i Berkholz-målet slår EG-domstolen fast att syftet med reglerna i artikel 9 i det sjätte direktivet måste vara att åstadkomma en förnuftig avgränsning av medlemsländernas egna skatteteritorium, vilket avgör om skatten skall tillfalla den ena eller den andra medlemsstaten. Man måste, enligt domstolen, undvika situationer av dubbelbeskattning (skattejurisdiktionen överlappar två medlemsländer) eller situationer då ingen beskattning kommer till stånd överhuvudtaget. Domstolen menar att "the place where the supplier has established his business" bör i första hand vara vägledande för platsen för beskattning. Ett annat etableringsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls skall utgöra platsen för beskattning i de fall "the place where the supplier has established his business" inte leder till ett ändamålsenligt skattemässigt resultat eller skapar en konflikt med ett annat medlemsland.

Domstolen ansåg i målet (p. 18) att det knappast verkade som om de installerade spelautomaterna ombord på färjan, vilka underhölls då och då, kunde utgöra en sådan "fixed establishment", särskilt som skatten ändå kunde tas ut på korrekt vis på den plats där maskinoperatören hade etablerat sin verksamhet ("his permanent business establishment"). EG-domstolen slog fast att för att en etablering skall anses vara ett fast etableringsställe ("fixed establishment") krävs att det varaktigt skall finnas såväl mänsklig arbetskraft som andra tekniska resurser på platsen som är en förutsättning för att tjänsterna skall kunna tillhandahållas från etableringsstället i fråga (p. 19).

Samma motivering som EG-domstolen ger i målen om omsättningsland för tjänster, torde kunna tillämpas vid en bedömning av om ett företag skall anses som ett utländskt företag eller ej enligt mervärdesskattelagen, och vem som därmed skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatten. Om det kan anses att ett företag har en etablering i Sverige, dvs. antingen ett säte eller ett fast etableringsställe (en registrerad filial, en fysisk person med enskild firma och adress i Sverige, eller ett bemannat kontor eller en annan lokal från vilket/vilken det finns tekniska möjligheter att leverera eller tillhandahålla varor och tjänster inom landet), bör detta företag inte anses som en utländsk företagare enligt ML.

### *Föreslagna justeringar*

För att uppnå en bättre överensstämmelse med det sjätte direktivet föreslås att med utländsk företagare avses en näringsidkare som varken har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller fast etableringsställe här i landet, eller, i avsaknad av sådant säte eller etableringsställe, varken är bosatt eller stadigvarande vistas här. Genom den föreslagna justeringen i 1 kap. 15 § ML kommer exempelvis en utländsk juridisk persons filial i Sverige inte att anses som en utländsk företagare eftersom filialen i detta avseende får anses som en etablering inom landet. Betalningsskyldighet

för transaktioner som utförs från denna filial i Sverige kommer att, om omsättningen äger rum i Sverige till förvärvare inom landet, att åvila filialen. Vidare kommer en filial i utlandet till en svensk juridisk person att omfattas av definitionen ”utländsk företagare” eftersom en filial utomlands till ett svenskt bolag får anses vara en etablering utomlands. Om tillhandahållande sker från denna filial och omsättningen anses äga rum utomlands till en förvärvare i samma land, kommer betalnings-skyldigheten att åvila filialen utomlands. Omvänd skattskyldighet kommer att kunna tillämpas om en filial i utlandet till en svensk juridisk person omsätter tjänster som omfattas av 5 kap. 7 § ML till en svensk köpare etablerad i Sverige. Med nuvarande definition i 1 kap. 15 § ML torde inte filialen anses som en ”utländsk företagare” varför omvänd skattskyldighet inte skulle kunna tillämpas i dessa fall. Istället skulle den svenska juridiska personens huvudkontor i Sverige kunna anses skattskyldigt för omsättningen till förvärvare inom landet.

Det bör tilläggas i detta sammanhang att en särskild utredning (dir. 1999:10) tillsattes i februari 1999 med uppgift att företa en mer allmän översyn av de begrepp i mervärdesskattelagen som reglerar frågor om skattskyldighet och yrkesmässig verksamhet. Syftet är att anpassa den svenska mervärdesskattelagen till EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG av den 17 maj 1977). I utredningens uppdrag ingår att göra de vidare anpassningar till EG-rätten som behövs med hänsyn till begreppen näringsidkare och utländsk företagare i mervärdesskattelagen. Av denna anledning föreslås att uttrycket ”utländsk företagare” bibehålls i lagtexten tills vidare emedan innebörden av uttrycket föreslås få en närmare precisering.

## 6.7 Varuöverföringar

### 6.7.1 EG:s regler

#### 6.7.1.1 Huvudregel för beskattning av varuöverföringar

Enligt artikel 28a.5 b första stycket i det sjätte mervärdesskatte-direktivet skall det anses som en omsättning av varor mot ersättning när en beskattningsbar person (näringsidkare, ”taxable person”) för över varor från sin verksamhet till ett annat medlemsland. En vara skall anses som överförd till ett annat medlemsland om varan har transporterats från ett medlemsland av näringsidkaren eller för hans räkning och transporten görs i näringsidkarens verksamhet. Vad som avses är alltså att varan fysiskt förflyttas från ett medlemsland till ett annat utan att äganderätten överläts.

Omsättningen (= varuöverföringen) skall anses gjord i det land där varan finns då transporten påbörjas (artikel 8.1 i det sjätte direktivet).

Genom att behandla en varuöverföring som en varuomsättning mot ersättning kan reglerna om gemenskapsinternt förvärv bli tillämpliga på

överföringen i det land dit varorna överförs. Artikel 28a.7<sup>17</sup> får anses innebära att en överföring av nu aktuellt slag skall behandlas som en varuomsättning följt av ett gemenskapsinternt förvärv. Detta är i enlighet med principen om att omsättningen och förvärvet skall ses som två på varandra följande led där förvärvet anses utgöra en spegelbild av omsättningen.

I artikel 28c A. d finns bestämmelsen om skattefrihet för de varuöverföringar som jämföras med omsättning mot ersättning enligt artikel 28a.5 b. En sådan varuöverföring skall inte beskattas i den mån den skulle ha varit skattefri enligt bl.a. punkten a) i samma artikel (skattefriheten för gemenskapsinterna omsättningar) om det istället hade varit fråga om omsättning till en annan beskattningsbar person. Varuöverföringen i det land varifrån varan överförs skall således undantas från beskattning som om det hade varit fråga om en gemenskapsintern omsättning i det landet. Skattefriheten är dessutom förenad med avdragsrätt för ingående skatt (artikel 17.3 b).

Skälet till att det vid varuöverföringar införts en ordning bestående av en fiktiv omsättning följt av ett fiktivt gemenskapsinternt förvärv är att man - för att förhindra fusk eller icke beskattad konsumtion - ansett det nödvändigt att veta var varorna är lokaliserade. Före den 1 januari 1993 var varor som överfördes från en medlemsstat till en annan föremål för importbeskattning även om överföringen gjordes mellan två driftställen hos en och samme beskattningsbara person. Övergångsordningen använder förvärvsbeskattningen för att bibehålla beskattningen av sådana varor i den stat till vilka de överförs.

Beskattningsreglerna för överföring av varor till en annan medlemsstat syftar framförallt till att träffa två kategorier av överföringar:

1. Överföring av varor till en annan medlemsstat för att lagras där. Genom att sådana överföringar resulterar i gemenskapsinterna förvärv tillförsäkras en administrativ kontroll på samma sätt som försäljningar direkt till kunder. Det skall således vara möjligt att kontrollera att varor som förs in från ett medlemsland för lagerhållning i ett annat inte sedan säljs i mottagarlandet utan att någon beskattning äger rum där.

2. Överföring av kapitalvaror till en annan medlemsstat för att användas i den beskattningsbara personens verksamhet där. I avsaknad av en särskild reglering skulle en näringsidkare kunna köpa tillgångar avsedda för ett företag med begränsad avdragsrätt via ett filialföretag med full avdragsrätt i en annan medlemsstat. Exempelvis en dator som köps av en bank i en medlemsstat som tillämpar beskattningsoptionen för bankers verksamhet överförs till bankens filial i ett annat medlemsland som inte tillämpar en sådan option för bankverksamhet.

<sup>17</sup> Enligt den artikeln skall medlemsländerna vidta åtgärder för att tillförsäkra att transaktioner som hade bedömts som omsättning av varor, antingen enligt den normala ordningen i artikel 5, eller likställt med omsättning av varor enligt artikel 28a 5. om de utförts inom landet, skall klassificeras som gemenskapsinterna förvärv.



### **6.7.1.2 Vissa varuöverföringar skall inte anses som omsättning mot vederlag**

Enligt artikel 28a.5 b andra stycket i det sjätte direktivet skall ett antal varuöverföringar uteslutas från bestämmelserna som jämför överföring med omsättning antingen därför att reglerna om beskattning redan tillser att beskattning sker (exempelvis i de fall då varor monteras eller installeras eller i distansförsäljningsfallen) eller därför att det gemenskapsinterna förvärv som blir effekten av överföringen skulle ha varit undantagen i alla händelser.

I följande sju fall skall överföringarna inte anses som omsättning mot ersättning:

1. överföringen görs av monteringsvaror eller varor som omfattas av distansförsäljningsreglerna, t.ex. postorder (artikel 28a.5 b andra stycket första strecksatsen)

2. överföringen görs för omsättning ombord på fartyg, flyg eller tåg på EG-interna resor (andra strecksatsen)

3. överföringen görs för något som ändå skulle ses som en skattefri omsättning (tredje strecksatsen)

- antingen såsom export till tredje land

- eller såsom gemenskapsintern omsättning och därför, enligt artikel 28c A. är undantagen från skatt i ursprungslandet, och beskattas som gemenskapsinternt förvärv i mottagarlandet

4. överföringen avser en vara avsedd för ett beställningsarbete i det land dit varan sänds (fjärde strecksatsen).

5. överföringen avser en vara som skall repareras i det land dit varan sänds (femte strecksatsen).

6. överföringen avser en vara som endast temporärt skall användas i det land dit varan förs för den beskattningsbara personens omsättning av tjänster (exempelvis uthyrning av varan, sjätte strecksatsen).

7. överföringen avser en vara som endast temporärt (24 månader) skall användas i det land dit vara förs om import av samma vara från tredje land hade medfört full frihet från importbeskattning på grund av reglerna om temporär införsel (sjunde strecksatsen).

I artikel 22.6 fjärde stycket första strecksatsen (ändrad genom artikel 28h) i det sjätte direktivet stadgas att kvartalsredovisning även skall lämnas vid överföring av vara till annat EU-land. I de varuöverföringsfall som enligt artikel 28a.5 b andra stycket inte skall jämföras med varuomsättning skall inte heller någon periodisk sammanställning (kvartalsredovisning) lämnas (se även 6 § Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 1999:12) om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning m.m.

Eftersom de aktuella varuöverföringarna inte skall ses som omsättningar i avsändarlandet skall de heller inte föranleda något beskattningsbart gemenskapsinternt förvärv i mottagarlandet (jfr artikel 28a.7).

### **6.7.1.3 Gemenskapsinternt förvärv vid varuöverföring**

Enligt artikel 28a.6 första stycket i det sjätte direktivet skall som ett gemenskapsinternt förvärv mot ersättning även avses viss användning av

varor som sänds från ett annat EG-land för verksamhetsändamål. Artikeln avser det fall att en näringsidkare för sin verksamhet använder en vara som avsänts eller transporterats av honom eller för hans räkning från ett annat medlemsland inom vilket varan producerats, utvunnits, bearbetats, inköpts, förvärvats genom ett gemenskapsinternt förvärv eller importerats av näringsidkaren inom ramen för hans verksamhet till det andra medlemslandet. Den beskattningsbara personen har enligt artikel 17.2 c i det sjätte direktivet rätt till avdrag för skatt som hänför sig till det gemenskapsinterna förvärvet.

## 6.7.2 Anpassning av ML till EG-rätten vid överföring av vara

### 6.7.2.1 Varuöverföringar skall behandlas som omsättning av vara

**Regeringens förslag:** I syfte att uppnå en systematisk överensstämmelse mellan ML och det sjätte mervärdesskattedirektivet föreslås att varuöverföringar för en verksamhet i ett EG-land till ett annat EG-land skall behandlas som en omsättning av varan. Överföringen kommer att anses som en gemenskapsintern omsättning i avsändarlandet och kommer att vara undantagen från beskattning på de villkor som gäller för gemenskapsinterna omsättningar enligt 3 kap. 30 a § ML. En ändring föreslås även i denna bestämmelse.

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *SRF* anser att redovisning av mervärdesskatt då ingen faktisk försäljning till någon köpare har skett leder till onödig administration, vilket därmed strider mot delar av de grundläggande motiven till förslaget i övrigt.

**Skälen för regeringens förslag:** Regleringen av varuöverföringar i ML har i systematiskt hänseende behandlats något annorlunda än i sjätte direktivet. I ML regleras endast effekten av en gränsöverskridande varuöverföring nämligen beskattningssituationen för det gemenskapsinterna förvärv som blir resultatet av varuöverföringen. Detta skall ses mot bakgrund av att en överföring från ett EG-land till ett annat anses som en skattefri omsättning i det landet från vilket varan förs och endast beskattas som varuförvärv i det land till vilket varan förs. I förarbetena till ML (SOU 1994:88, bilaga 1 s. 32) uttalas följande: "Enligt vad utredningen erfarit gäller att i alla de fall då överföringar enligt de här behandlade fallen är att jämställa med omsättning, skall överföringarna endast föranleda beskattning som gemenskapsinterna förvärv. Det skall således inte uppstå den situationen att en överföring beskattas som en omsättning".

I ML saknas således regler som direkt motsvarar artikel 28a.5 b. Däremot finns i 2 a kap. 2 § 3 och 7 och 9 §§ första stycket ML bestämmelser som bygger på artikel 28a.5 b men som närmast kan anses motsvara artikel 28a.6 första stycket och 28a.7 i det sjätte direktivet.

För att uppnå en systematisk överensstämmelse med sjätte direktivet föreslås att en regel motsvarande artikel 28a.5 b första stycket införs i

anslutning till definitionen av begreppet omsättning i 2 kap. 1 § ML enligt vilken en varuöverföring från en verksamhet i Sverige till ett annat EG-land skall behandlas som en omsättning mot ersättning.

Överföringen (här likställd med en gemenskapsintern omsättning) utgör spegelbilden av 2 a kap. 7 § ML.

Överföringen skall således beskattas som gemenskapsinternt förvärv i det land dit varan förs (jfr 28a.6 första stycket). Överföringen (i sin egenskap av gemenskapsintern omsättning i avsändarlandet) skall därmed undantas från beskattning på samma sätt som normalt gäller för gemenskapsinterna omsättningar enligt 3 kap. 30 a § (motsvarande artikel 28c A.). På motsvarande sätt som i sjätte direktivet bör ett tillägg härom göras i den paragrafen.

Genom att göra den gemenskapsinterna överföringen likställd med omsättning kommer bl.a. följande regler att bli automatiskt tillämpliga för överföringarna:

- undantaget i 3 kap. 30 § andra stycket ML blir tillämpligt även vid import då den importerade varan skall överföras till andra EG-länder efter importen (se även avsnitt 6.8 nedan)
- ingående skatt hänförlig till den gemenskapsinterna överföringen får dras av med stöd av 10 kap. 11 § ML
- bestämmelsen i 3 kap. 30 a § ML får inte tillämpas på gemenskapsinterna överföringar om reglerna om begagnade varor i 9 a kap. 18 § ML är tillämpliga
- reglerna om skyldigheten att lämna periodiska sammanställningar och beloppsgränserna i fråga om skyldigheten att lämna periodiska sammanställningar i 10 kap. 33 § resp. 35 § andra stycket 3 och SBL blir tillämpliga och kommer att överensstämma med 5 § i Riksskatteverkets föreskrifter 1999:12 om vilka uppgifter som skall lämnas i en periodisk sammanställning m.m.

#### 6.7.2.2 Undantag för gemenskapsinterna förvärv vid överföring i vissa fall

<p><b>Regeringens förslag:</b> Regler införs om undantag för gemenskapsinterna förvärv i vissa fall av varuöverföringar.</p>
--

**Förslaget i promemorian:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inte anfört några erinringar mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Undantagen för gemenskapsinterna varuöverföringar (som likställs med en omsättning av varor mot ersättning) i artikel 28a.5 b andra stycket återfinns inte i ML. Däremot finns i 2 a kap. 7 § andra stycket ML spegelbilden, dvs. undantagen för de gemenskapsinterna förvärv som blir resultatet av en varuöverföring från ett annat medlemsland. Den svenska regleringen saknar dock spegelbilden till artikel 28a.5 b andra stycket första strecksatsen. Enligt 5 kap. 2 § första stycket 2 ML anses en vara som av säljaren eller för dennes räkning monteras eller installeras i Sverige som omsättning inom landet, även om varan inte finns i Sverige, då transporten påbörjas. Även

distansförsäljning från ett annat EG-land till Sverige anses som omsättning inom landet, under de förutsättningar som anges i 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket ML. Om en vara vid monteringsleverans eller distansförsäljning kommer från ett annat EG-land, skall det enligt artikel 28a. 5 b andra stycket första strecksatsen inte betraktas som en gemenskapsintern omsättning i avsändarlandet och därmed inte som ett gemenskapsinternt förvärv i mottagarlandet (artikel 28a.7).

Bestämmelsen i artikel 28a.5 b andra stycket första strecksatsen är tydlig och ovillkorad och torde kunna tillmätas direkt verkan.<sup>18</sup> Bestämmelsen skulle kunna vara tillämplig i svensk rätt trots avsaknaden av en uttrycklig reglering i ML. I samband med den översyn av överföringsreglerna som här diskuteras bör dock 2 a kap. 7 § andra stycket ML om gemenskapsinterna förvärv kompletteras med en regel motsvarande spegelbilden av artikel 28a.5 b andra stycket första strecksatsen. Genom den reglering som föreslås i 2 kap. 1 § ML kommer även bestämmelsen i artikel 28a.5 b andra stycket första strecksatsen att få en direkt motsvarighet i ML.

### 6.7.3 Särskilt om uppläggning av lager i Sverige som görs av utländsk företagare

**Regeringens förslag:** Regler införs som innebär att rätt till återbetalning skall föreligga för utländsk företagare som har importerat eller förvärvat varor för att omsätta dessa här i landet. Förslaget innebär att 10 kap. 2 § andra stycket ML ändras.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Remissinstanserna har inte anfört några erinringar mot förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** När en utländsk företagare för över varor till Sverige från ett annat EG-land och lägger dessa i lager här i landet (t.ex. ett s.k. konsignationslager) skall med stöd av 2 a kap. 7 § första stycket överföringen beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i Sverige. Den utländske företagaren måste således vara registrerad till mervärdesskatt här i landet för att kunna deklarerat förvärvet. När varor omsätts från lagret måste den utländske företagaren ta ut skatt på omsättningen (vara omsatt inom landet med stöd av 5 kap. 2 § första stycket 1 ML eller 5 kap. 3 § ML). Här avses inte de särskilda skattelager som regleras i 9 c kap. ML. Enligt uppgift från RSV kan konsignationslager beskrivas som ett lager som kan läggas upp om företagaren uppträder som kommissionär och köper eller säljer varor i eget namn för annan persons räkning (kommittenten). Kommissionären får varulagret från kommittenten. Även begreppet ”call-off stock” används och har i utländsk doktrin definierats som ett lager som hålles i samma land som köparen finns och där köparen är känd på förhand men

<sup>18</sup> Se svensk doktrin Björn Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, 1997, s 115

där äganderätten inte övergår på köparen förrän denne avropar varor från lagret.<sup>19</sup>

Enligt artikel 28c B. c i det sjätte direktivet gäller att gemenskaps-interna förvärv skall undantas från skatt om den som förvärvar varan är en person som hade haft rätt att få återbetalning av sådan mervärdesskatt som avses i artikel 28a.1 (gemenskapsinternt förvärv av vara) i enlighet med artikel 17.3 och 4 i det sjätte direktivet (som bl.a. reglerar återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare). I svensk rätt gäller enligt 3 kap. 30 d § ML (som motsvarar artikel 28c B. c) att gemenskapsinternt förvärv som görs av utländska företagare skall undantas från skatteplikt om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat.

I lagrådsremissen föreslås att ett system med omvänd skattskyldighet införs (se avsnitt 5.1 ovan). I avsnitt 5.2 föreslås vidare att bestämmelsen i 10 kap. 1 § andra stycket ML ändras så att rätt till återbetalning för den utländske företagaren skall föreligga även i de fall förvärvaren är skattskyldig vid den utländske företagarens omsättning av varor och tjänster inom landet.

I 10 kap. 2 § andra stycket ML stadgas emellertid att ingående skatt som avser förvärv eller import av en vara inte ger rätt till återbetalning om varan förvärvas eller förs in för att inom landet levereras till en köpare. Denna reglering skulle kunna medföra att en utländsk företagare som omsätter varor från exv. ett konsignationslager som han har lagt upp i Sverige inte skulle ha rätt till återbetalning av skatt som hänför sig till en import eller ett gemenskapsinternt förvärv som han gör med stöd av 2 a kap. 7 eller 9 §§ ML (överföring av en vara till Sverige). Därmed skulle således inte heller det gemenskapsinterna förvärvet kunna undantas från beskattning med stöd av 3 kap. 30 d § ML. I lagrådsremissen föreslås därför att regeln i 10 kap. 2 § andra stycket ML inte skall tillämpas i de fall som stadgas i 10 kap. 1 § andra stycket, dvs. i de fall en utländsk företagare omsätter varor och tjänster inom landet och förvärvaren är skattskyldig med stöd av 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 eller den nya föreslagna punkten 4 b ML. Genom denna föreslagna lagändring kommer de gemenskapsinterna förvärv som den utländske företagaren gör i Sverige att kunna undantas från beskattning med stöd av 3 kap. 30 d § ML. Vid import av vara som skall vidareomsättas inom landet skall dock skatt erläggas av den som är tullskyldig enligt tullagstiftningen, jfr. 1 kap. 2 § första stycket 6 ML.

## 6.8 Omsättningsland vid import

**Regeringens förslag:** För att det skall bli möjligt att anse att Sverige är beskattningsland även i de fall köparen är importör föreslås en ändring i reglerna om omsättningsland i 5 kap. 2 § första stycket 3 ML.

<sup>19</sup> Jfr artikel i VAT Monitor September/October 2000 av Daniel Keller som beskriver olika sätt att hantera överföring av vara till sådant lager i mervärdesskattehänseende.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Tullverket* har anfört med anledning av förslaget att utvidga den tullprocedur då varorna efter importen förs till ett annat EU-land där köparen finns, har inbjudit och utnyttjats till omfattande tull- och skattefusk, bland annat genom användande av falska fakturor vid tulldeklarationen i importlandet.

**Skälen för regeringens förslag:** När en vara transporteras från tredje land skall enligt artikel 8.2 i det sjätte direktivet platsen för importörens leverans av vara ("place of supply") vara det medlemsland där importen sker. Vidare stadgas i artikel 7.2 i det sjätte direktivet att platsen för import av varor skall vara det medlemsland på vars territorium varan finns när den först anländer till gemenskapen. Platsen för import blir därmed beskattningsland för importen. Även därpå följande leverans av vara skall anses ha skett i importlandet. Motsvarande bestämmelser finns i 5 kap. 2 § första stycket 3 ML med den skillnaden att det i ML förutsätts att det är säljaren som är importören. Med "importör" i artikel 8.2 i det sjätte direktivet avses den som enligt artikel 21.4 (i dess lydelse i direktiv 2000/65/EG) skall betala mervärdesskatten vid import. Enligt artikel 21.4 bestämmer medlemsländerna själva vilken person som skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatten vid import. I svensk rätt regleras betalningsskyldighet för mervärdesskatt vid import på följande vis. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 ML skall mervärdesskatt vid import av varor betalas av den som är skyldig att betala tull enligt tullagstiftningen. I tullagstiftningen stadgas följande. Enligt artikel 201.3 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen utgörs gäldenären (varje person som har betalningsansvar för en tullskuld, jfr. artikel 4.12 i tullkodexen) av deklarenten (dvs. den som skall lämna tulldeklaration). Så kallade direkta ombud kan lämna tulldeklaration för gäldenärens räkning. Ombudet kan då åta sig att fullgöra gäldenärens betalningsskyldighet gentemot Tullverket, jfr. 5 kap. 8 § andra stycket tullagen, dock utan att anses som gäldenär i tullkodexens mening. Vid s.k. indirekt ombudskap är såväl ombudet som den person för vars räkning tulldeklarationen gäldenär (s.k. solidariskt ansvar). Skyldig att betala tull enligt tullagstiftningen kan således vara säljaren, köparen eller ett ombud när någon av dessa är deklarent enligt lagen. Gemenskapsreglerna på tullområdet och mervärdesskatteområdet kompletterade med de nationella tullreglerna innebär att Sverige kan vara omsättningsland ("place of supply") vid import oavsett om det är säljaren, köparen eller ett ombud som är importör. Regeringen vill med anledning av *Tullverkets* anmärkningar i dess remissyttrande erinra om det nya förslag till EG-lagstiftning som kommissionen nyligen har lagt fram och som syftar till att förstärka både det administrativa samarbetet och kontrollsamarbetet mellan medlemsländerna i EU (se avsnitt 4.1.4 ovan).<sup>20</sup> *Tullverket* har i sitt remissyttrande också hänvisat till det nya förslaget.

I artikel 28c D. finns obligatoriska bestämmelser om skattefrihet i importlandet för varuimport som görs i ett annat EG-land än destinationslandet i de fall importörens omsättning av varan är

<sup>20</sup> KOM(2001) 294 slutlig, 2001/0133 (COD) samt 2001/0134 (COD), av den 18 juni 2001

undantagen från beskattning enligt artikel 28c A. Den bestämmelsen avser primärt undantag för sådana gemenskapsinterna omsättningar som blir föremål för beskattning i destinationslandet såsom gemenskapsinterna förvärv. Dessutom avses undantag för sådana varuöverföringar som är att jämföras med gemenskapsinterna omsättningar.

Av motsvarande bestämmelser i 3 kap. 30 § andra stycket ML framgår att import till Sverige undantas från importbeskattning här endast i det fall importen följs av en omsättning som är undantagen såsom en gemenskapsintern omsättning som skall beskattas såsom gemenskapsinternt förvärv. Undantag för import vid gemenskapsintern varuöverföring finns av naturliga skäl inte eftersom sådan överföring inte jämföras med omsättning i ML.

För att det skall bli möjligt att anse Sverige som beskattningsland även i det fall köparen är importören föreslås att en justering görs av 5 kap. 2 § första stycket 3 ML så att paragrafen får en lydelse som närmare överensstämmer med artikel 8.2. Paragrafen gäller i dag endast i fall av vidareförsäljning av en vara som har importerats till Sverige av säljaren. Motsvarande begränsning finns inte i artikel 8.2 som endast talar om beskattningslandet för importören.

I ML saknas i dag den särskilda bestämmelsen i artikel 28c A. d om skattefrihet för företagsintern varuöverföring likställd med gemenskapsintern omsättning till annat EG-land (se förslaget i avsnitt 5.6 ovan). Därmed finns i ML inte heller någon täckning för skattefrihet vid import för företagsintern varuöverföring till annat EG-land motsvarande artikel 28c D. Enligt svensk doktrin<sup>21</sup> torde bestämmelsen i artikel 28c A. d dock vara tillräckligt klar och ovillkorad, för att den skall kunna tillmätas direkt verkan och därmed kunna åberopas av berörd person för att få den i 3 kap. 30 § andra stycket stadgade undantaget från skatteplikt. I lagrådsremissen föreslås dock i 2 kap. 1 § ML att företagsintern varuöverföring skall jämföras med omsättning mot ersättning. Den aktuella bestämmelsen i artikel 28c A. d föreslås införd genom en ändring i 3 kap. 30 a § (se avsnitt 5.6 ovan samt författningskommentaren nedan). Importundantaget i 3 kap. 30 § andra stycket kommer därmed automatiskt att medföra undantag för import av varor för överföring till annat EG-land på det sätt som anges i artikel 28c D. Samtidigt kommer beskattningslandet för import av varor för företagsinterna varuöverföringar att bestämmas enligt 5 kap. 2 § första stycket 3 ML utan någon annan ändring än den som framgår ovan.

Genom den föreslagna lagändringen kommer det att bli möjligt även för en köpare som importerar en vara till Sverige i syfte att överföra varan till ett annat EU-land för att där beskatta den som ett gemenskapsinternt förvärv att bli befriad från skatt på importen enligt 3 kap. 30 § andra stycket ML. Den importerande köparen kan utse ett ombud med stöd av 6 § skattebetalningsförordningen (1997:750) och på så vis kunna göra avdrag i vanlig skattedeklaration för annan ingående mervärdesskatt som betalas av köparen i samband med importen.

<sup>21</sup> Se Björn Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, 1997, s 184

## *Närmare om förtullning och omsättning genom ombud*

Enligt nuvarande regler är det möjligt för en utländsk företagare att mervärdesskattefritt införtulla varor från tredje land till Sverige om han efter importen omsätter varorna till en skattskyldig köpare i ett annat EG-land. Han har därvid rätt att befullmäktiga exempelvis en speditör att i eget namn registrera sig för omsättningen (s.k. ombudsregistrering).

Exempel 1: Ett norskt företag införtullar varor i Sverige som efter importen skall omsättas till ett företag som är registrerat till mervärdesskatt i Finland. Transporten av varan ombesörjs av en svensk speditör.

Ovannämnda exempel avser således det fall att säljaren importerar varan och speditören uppträder som ombud för denne. Transportindustriförbundet har begärt att bestämmelser skall införas som gör det möjligt för svenska speditörer att också få uppträda som ombud i det fall införtullningen till Sverige görs av motparten, dvs. av köparen i det andra EG-landet för vidare transport inom EG. Som skäl åberopas att man vill undvika två tullprocedurer. Eftersom tredjelandsgodset tas in via Sverige måste det vidarebefordras genom transitering. Utöver transiteringen från den yttre gränsen måste förtullning ske i destinationslandet.

Exempel 2: Ett norskt företag säljer varor till ett företag som är registrerat till mervärdesskatt i Finland. Varorna införtullas i Sverige av det finska företaget (köparen) som efter importen antingen omsätter varorna vidare till ett annat företag registrerat till mervärdesskatt i EG eller för över varorna till den egna verksamheten i Finland. I bägge fallen ombesörjs transporten av en svensk speditör.

I detta exempel är det köparen som är importör och har en svensk speditör som ombud. Enligt de nuvarande reglerna i ML kan inte köparen ombudsregistrera sig i Sverige eftersom det inte sker någon omsättning här (jfr. 5 kap. 2 § första stycket 3 ML). Det finska företaget måste betala importmoms till Tullverket men kan sedan begära återbetalning från Riksskatteverket (det särskilda skattekontoret i Ludvika).

Med utgångspunkt från exempel 2 och med hänvisning till de föreslagna lagändringarna kan följande konstateras.

Om den finske köparen införtullar varor till Sverige för att omsätta dem till annat EG-land gör han en import och en efterföljande omsättning i Sverige enligt artikel 8.2 i det sjätte direktivet (se ändringen i 5 kap. 2 § första stycket 3 ML).

Omsättningen är kvalificerat undantagen enligt artikel 28c A. a i förening med artikel 17.3 b i det sjätte direktivet (motsvarar 3 kap. 30 a § och 10 kap. 11 § ML) och skall beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i det land dit varorna slutligen förs enligt artikel 28a.1 a i det sjätte direktivet (en motsvarande förvärvsbeskattning om förvärvet gjorts i Sverige finns i 2 a kap. 3 § ML). Importen kan undantas från beskattning enligt artikel 28c D. i det sjätte direktivet (motsvarar 3 kap. 30 § andra stycket ML) eftersom omsättningen undantas enligt artikel 28c A. a i det sjätte direktivet (se 3 kap. 30 a § ML). Eftersom omsättningen är gjord i Sverige kan ombudsregistrering ske med stöd av 6 § SBF. Importören kan på så vis göra avdrag i vanlig skattedeklaration



för ingående skatt och slipper söka återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML (se avsnitt 3.1.3 ovan).

Om den finske köparen införtullar varor till Sverige för att föra dem vidare till Finland gör han en varuöverföring som är att jämställa med en omsättning mot ersättning på det sätt som avses i artikel 28a.5 b första stycket (se ändringen i 2 kap. 1 § ML). Varuöverföringen skall anses omsatt i Sverige enligt artikel 8.2 (jfr nya lydelsen av 5 kap. 2 § första stycket 3 ML).

En varuöverföring jämställd med omsättning är kvalificerat undantagen enligt artikel 28c A. d i förening med artikel 17.3 b (se ändringen i 3 kap. 30 a § ML; jfr även 10 kap. 11 § ML) och skall beskattas som ett gemenskapsinternt förvärv i Finland enligt artikel 28a.6 (en motsvarande förvärvsbeskattning om förvärvet gjorts i Sverige finns i 2 a kap. 7 och 9 §§ ML). Importen kan undantas från beskattning enligt artikel 28c D. i det sjätte direktivet (motsvarar 3 kap. 30 § andra stycket ML) den med omsättning jämställda varuöverföringen undantas enligt artikel 28c A. d i det sjätte direktivet (se den nya lydelsen av 3 kap. 30 a § ML). Eftersom omsättningen är gjord i Sverige kan ombudsregistrering ske med stöd av 6 § SBF.

## 6.9 Vissa ändringar avseende registreringskyldighet till mervärdesskatt

**Regeringens förslag:** Registreringskyldighet skall omfatta de fall då en näringsidkare utför varutransaktioner mellan EU-länder som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Ändringen utgör en vidareanpassning av den svenska mervärdesskattelagen till artikel 22 i dess lydelse enligt artikel 28h i det sjätte mervärdesskattedirektivet om registrerings- och deklarationsskyldighet.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt nuvarande regler i 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL skall skattemyndigheten registrera den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (dvs. den som skall betala mervärdesskatt till staten). Undantag från regeln om registreringskyldighet gäller emellertid för mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen och den som är skattskyldig endast för förvärv av nytt transportmedel eller punktskattepliktiga varor.

Med skattskyldig menas enligt 1 kap. 4 § tredje stycket SBL även den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt med stöd av 10 kap. 9-13 §§ ML. Den som har rätt till återbetalning enligt dessa bestämmelser skall enligt 19 kap. 11-13 §§ ML ansöka om sådan återbetalning genom att lämna in en skattedeklaration med stöd av 10 kap. 17 § SBL eller genom att ange den ingående skatten i självdeklarationen med stöd av 10 kap. 31 § SBL. De näringsidkare som kan begära återbetalning med stöd av bestämmelserna i 19 kap. 11-13 §§ ML är näringsidkare som t.ex. registreras under ett uppbyggnadsskede innan någon utgående skatt har debiterats eller de näringsidkare som bedriver verksamhet som är kvalificerat undantagen från mervärdesskatt, dvs. där en rätt till återbetalning föreligger trots att undantag från skatteplikt föreligger för

omsättningen. En sådan omsättning kan t.ex. vara exportomsättning (omsättning av vara till land utanför EU) eller omsättning av varor till skattskyldig köpare i annat EU-land (gemenskapsintern omsättning).

I artikel 22.1 a–b i dess lydelse enligt artikel 28h i det sjätte mervärdesskattedirektivet stadgas som huvudregel att varje beskattningsbar person skall anmäla när hans verksamhet börjar, förändras eller upphör. Oberoende av denna anmälningsskyldighet finns en särskild anmälningsskyldighet vid gemenskapsinterna förvärv. Vidare gäller enligt artikel 22.1 c att ett medlemsland skall vidta åtgärder för att kunna identifiera bl.a. sådana personer som är anmälningsskyldiga för gemenskapsinterna förvärv genom att tilldela dessa ett särskilt nummer. I artikel 22.4 stadgas vidare en skyldighet för beskattningsbar person att lämna en deklARATION inom en viss tid som bestäms av respektive medlemsland. Deklarationen skall enligt 22.4 c även innehålla uppgifter om värdet av den beskattningsbara personens gemenskapsinterna omsättningar av varor samt värdet av gemenskapsinterna förvärv. Bestämmelsen om deklARATIONsskyldighet gäller samtliga EG-omsättningar och förvärv inklusive de gemenskapsinterna förvärv som är skattefria med stöd av särskilda bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Medlemsländerna får inte medge lättnader från deklARATIONsskyldigheten enligt artikel 22.4 c med stöd av artikel 22.9 a i det sjätte direktivet.

Genom de föreslagna ändringarna beaktas de erinringar som *Tysk-Svenska Handelskammaren* har anfört beträffande EG-rättens krav på identifikation genom särskilt nummer och deklARATIONsplikt, se avsnitt 6.3 ovan. De föreslagna ändringarna, som kommenteras ytterligare i författningsscommentaren, innebär att registrering, uppgiftsskyldighet i deklARATION och krav på om periodisk sammanställning kommer att gälla även för de gemenskapsinterna förvärv som är skattefria i enlighet med bestämmelsen i 3 kap. 30 d § första stycket ML, jfr avsnitt 6.3 och 6.7.3 ovan. Registeringsskyldigheten innebär emellertid inte att reglerna om avdragsrätt påverkas. Avdragsrätt respektive rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt skall bedömas utifrån de allmänna reglerna i 8 kap. och 10 kap. ML De föreslagna reglerna om registrering innebär att sådan skattedeklARATION skall lämnas som avses i 10 kap. 17 § eller självdeklARATION enligt 10 kap. 31 § SBL, om tröskelvärdena enligt denna bestämmelse inte överskrids och skattemyndigheten enligt 10 kap. 11 § SBL inte har beslutat annat. Enligt bestämmelsen i 10 kap. 17 § SBL får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklARATION skall ta upp. Genom de föreslagna ändringarna om registreringsskyldighet kommer 14 kap. 3 och 4 §§ och 6 § SBL om föreläggande och besök samt 15 kap. 6 § SBL om förseningsavgift att bli tillämpliga på den som är registrerad med stöd av de nya bestämmelserna.

## 7 Ikraftträdande

**Regeringens förslag:** De föreslagna författningsändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2002. Bestämmelserna om omvänd skattskyldighet och registrerings- och deklarationsskyldighet vid gemenskapsinterna varutransaktioner skall tillämpas från den 1 juli 2002.

**Förslaget i promemorian:** De nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari 2002.

**Remissinstanserna:** *Riksskatteverket* har i sitt yttrande pekat på att verket innan de nya bestämmelserna träder i kraft skall hinna lämna information till företagarna och vidta nödvändiga förändringar i de administrativa rutinerna.

**Skälen för regeringens förslag:** Den nationella lagstiftning som krävs för genomförandet av reglerna om betalningsskyldighet för mervärdesskatt skall enligt det nya direktivet sättas i kraft senast den 31 december 2001. Regeringen föreslår att den nya lagstiftningen träder i kraft den 1 januari 2002. De regler som avser införandet av en omvänd skattskyldighet vid utländska företagens omsättning av varor och tjänster inom landet till förvärvare som är registrerad till mervärdesskatt här i landet, samt reglerna om registrerings- och deklarationsskyldighet i vissa fall, skall tillämpas från den 1 juli 2002.

Omvänd skattskyldighet är enligt artikel 21 i det sjätte mervärdesskattedirektivet frivilligt för medlemsländerna att införa. Det kan därför inte finnas något hinder mot att senarelägga tillämpningen av de föreslagna ändringarna i denna del för att därigenom åstadkomma ett skäligt rådrum för skatteförvaltningen. En ändring av beskattningsprinciperna av detta slag samt ändrade registrerings- och deklarationsregler kräver att skatteförvaltningen vidtar tekniska och andra administrativa anpassningar av registrerings- och deklarationssystemet. Ändringarna kräver också att skatteförvaltningen i god tid informerar företagen om de nya reglerna. Reglerna innebär att skattskyldigheten upphör för den utländske företagaren när förutsättningarna enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b föreligger. Den utländske företagare skall i dessa fall avregistreras för mervärdesskatt hos skattemyndigheten under förutsättning att registrerings- och deklarationsplikt inte föreligger enligt de föreslagna reglerna i 3 kap. 1 § SBL och 10 kap. 9 § SBL på grund av att företagaren gör gemenskapsinterna transaktioner. Den utländske företagaren har också möjlighet att utnyttja den frivilliga registreringsmöjligheten enligt den föreslagna 1 kap. 2 d § ML och kommer i så fall att fortfarande vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige. De nya bestämmelserna avseende omvänd skattskyldighet och registrerings- och deklarationsplikt tillämpas första gången i fråga om skattskyldighet som inträder den 1 juli 2002 eller senare.

## 8 Ekonomiska konsekvenser

Regeringens förslag beträffande omvänd skattskyldighet för utländska företagens om sättning inom landet torde inte ha någon statsfinansiell effekt. För utländska företag som har skattepliktig omsättning inom landet bör förslaget om omvänd skattskyldighet innebära administrativa förenklingar och minskade kostnader för hanteringen av mervärdesskatten. I övrigt torde regeringens förslag, som framför allt är av systematisk-teknisk karaktär, inte medföra några ekonomiska konsekvenser.

## 9 Författningskommentarer

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

#### **1 kap.**

#### **2 §**

I paragrafens första stycke införs en ny punkt 4 b. Enligt denna punkt skall omvänd skattskyldighet gälla för omsättning inom landet av varor och tjänster som görs av en utländsk företagare också i andra fall än där detta enligt punkterna 2 och 3 i första stycket är obligatoriskt. Bestämmelsen motsvaras av artikel 21.1 a andra stycket i direktiv 2000/65/EG. Enligt denna artikel har medlemsländerna en valmöjlighet att låta betalningsskyldighet för skatten åvila den som förvärvar varan eller tjänsten när den som omsätter varan eller tjänsten är en skattskyldig person som inte är etablerad inom landet. Den nya regleringen innebär att omvänd skattskyldighet med vissa begränsningar kommer att omfatta omsättning av alla slags varor och tjänster inom landet som görs av en utländsk företagare. Vid import skall beskattningslandet vara Sverige om importen sker här, jfr. 5 kap. 2 § första stycket 3 ML. Vid import av varor skall mervärdesskatten betalas av den som är skyldig att betala tull för varorna enligt tullagstiftningen enligt en särskild bestämmelse i 1 kap. 2 § första stycket 6 ML. Om den utländske företagaren importerar varor till Sverige blir han med stöd av denna bestämmelse skyldig att betala mervärdesskatt för importen, omvänd skattskyldighet kan inte tillämpas i dessa fall. Se även artikel 21.4 i dess lydelse enligt direktiv 2000/65/EG. Beträffande gemenskapsinterna förvärv är den utländske företagaren undantagen från skatteplikt på sådana förvärv enligt 3 kap. 30 d § ML när rätt till återbetalning föreligger med stöd av 10 kap. 1–4 §§ ML. En sådan återbetalningsrätt föreslås i 10 kap. 1 och 2 §§ ML (se avsnitten 6.3 och 6.7.3 ovan).

Begränsningar av regeln om omvänd skattskyldighet för utländsk företagare är nödvändiga eftersom det vid vissa tillhandahållanden kan vara svårt för den utländske företagaren att kontrollera att köparen är registrerad till mervärdesskatt. Undantagen från omvänd skattskyldighet i

dessa fall avser omsättning av tjänster avseende personbefordran som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 7, och de tjänster som avses i 5 kap. 6 § första stycket 1 ML vilka motsvaras av tjänsterna i artikel 9.2 c första strecksatsen i det sjätte direktivet. De tjänster som regleras i 5 kap. 6 § första stycket 1 ML avser exempelvis artistiska framträdanden och konserter, utbildning (dock ej informationstjänster), vetenskapliga konferenser som inbegriper tillhandahållande av vetenskapliga forskartjänster och deltagande i idrottsgalor. Tjänster som tillhandahålls av organisatör av ovan angivna tjänster eller stödtjänster till dessa såsom scenarbetartjänster, sminkörtjänster och ljudtekniktjänster i samband med ett artistiskt framträdande omfattas också. Här bör dock särskilt noteras att vissa kulturella aktiviteter och viss utbildning är skattefria tjänster enligt 3 kap. ML. Med personbefordran skall avses sådan personbefordran som anges i 7 kap. 1 § tredje stycket ML, dvs. personbefordran där resemomentet inte är av underordnad betydelse. Som exempel på när omvänd skattskyldighet inte skall tillämpas vid personbefordran kan vara ett danskt bussbolag eller ett danskt taxiföretag som kör passagerare inom landet. I dessa fall är det svårt för den utländska företagaren att vid varje enskilt tillhandahållande av en transporttjänst avgöra om köparen är registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller inte.

Förvärvsbeskattningen kommer att omfatta exv. omsättning av varor som lagts i lager här i landet av en utländsk företagare, omsättning av varor inom landet som i samband med leverans skall monteras eller installeras av säljaren här i landet samt omsättning av varor inom landet som förvärfvas inom landet och omsätts vidare av den utländske företagaren på grund av förpliktelser enligt service- och underhållsavtal. Vidare omfattas bygg- och andra entreprenadtjänster, andra tjänster avseende fastighet såsom trädgårdsskötsel eller förmedling av hotelltjänster.

Genom kravet att förvärvaren måste vara registrerad till mervärdesskatt undantas omsättning inom landet till annan utländsk företagare om denne inte är registrerad till mervärdesskatt här. Vidare undantas omsättning till privatpersoner från regeln om omvänd skattskyldighet. Även omsättning till juridiska personer som inte är registrerade till mervärdesskatt undantas från omvänd skattskyldighet. Sådana kan t.ex. vara allmännyttiga ideella organisationer.

Formuleringen att förvärvaren skall vara registrerad till mervärdesskatt innebär även att sådana förvärvare som bedriver s.k. blandad verksamhet, dvs. verksamhet som delvis medför skattskyldighet och delvis är undantagen från mervärdesskatt, omfattas av omvänd skattskyldighet. Blandad verksamhet förekommer ofta hos bank- och andra finansieringsföretag, försäkringsbolag samt i statlig och kommunal verksamhet. Om förvärvet sker helt eller delvis för den del av verksamheten som är skattefri kommer avdragsrätten för ”förvärvsskatten” att begränsas enligt reglerna i 8 kap. 3 och 13 §§ ML.

Bestämmelsen omfattar utländska företagare såväl från ett annat EG-land som från ett land utanför EG som säljer varor och tjänster till en förvärvare inom landet.

Vidare bör noteras beträffande omvänd skattskyldighet som stadgas i den nya punkten 4 b att förseningsavgift och andra sanktioner enligt 15 eller

19 kap. SBL härefter kan komma att påföras förvärvaren (som är den som är skattskyldig) istället för som tidigare den utländske företagaren.

#### *2 d §*

I denna bestämmelse föreslås att den utländske företagaren skall ha rätt att själv vara skattskyldig för sin omsättning inom landet. Om den utländske företagaren väljer att registrera sig här i landet blir han skattskyldig för all sin skattepliktiga omsättning här. Valmöjligheten omfattar inte omsättning av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § eller sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§. Dessa tjänster skall alltid beskattas hos förvärvaren när denne är en näringsidkare eller är registrerad till mervärdesskatt, jfr artikel 21.1 b och c i dess lydelse enligt direktiv 2000/65/EG. Om den utländske företagaren väljer att själv vara skattskyldig för sin omsättning inom landet, skall han anmäla sig för registrering till mervärdesskatt och får därmed möjlighet att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt i vanlig skattedeklaration. Om mervärdesskatt istället skall redovisas i självdeklarationen enligt reglerna i SBL om redovisning i självdeklaration får avdrag göras i denna deklaration.

#### *15 §*

Ändringen beskrivs mera utförligt i avsnitt 5.5 ovan. I denna bestämmelse justeras definitionen av utländsk företagare i syfte att uppnå en större överensstämmelse med EG-rätten. I det sjätte direktivet saknas begreppet ”utländsk företagare”. Istället talar man om personer som har säte i eller ett fast etableringsställe (en. ”place of establishment”, ”seat of economic activity” eller ”fixed establishment”, fr. ”siège de son activité économique” eller ”établissement stable”) inom eller utanför landets eller gemenskapens territorium. Tills vidare föreslås emellertid att begreppet ”utländsk företagare” behålls i den svenska mervärdesskattelagen, men definitionen utformas så att begreppet får samma innebörd som i det sjätte direktivet. Som framgår av avsnitt 6.6 ovan arbetar en utredning (dir. 1999:10) för närvarande med att bl.a. anpassa begreppet ”utländsk företagare” i denna bestämmelse till det sjätte mervärdesskattedirektivet.

### **2 kap.**

#### *1 §*

Ändringen görs för att uppnå överensstämmelse med systematiken i det sjätte direktivet och i ML. Som omsättning skall även anses överföring av vara till annat EG-land. Ändringen kommenteras mera utförligt i avsnitt 6.7.2.1 ovan.

### **2 a kap.**

#### *7 §*

Genom ändringen genomförs artikel 28a.5 b andra stycket första strecksatsen i det sjätte direktivet. Denna bestämmelse leder till att överföringar av vara i samband med att varan skall levereras inom landet efter installation eller montering av säljaren, eller vid distansförsäljning till konsumenter (postorderförsäljning t.ex.) inte skall anses som ett gemenskapsinternt förvärv. I övrigt är reglerna för gemenskapsinterna

förvärv som företas av en utländsk företagare oförändrade (såväl vid förvärv av varor som vid överföring av varor). I dessa fall är den utländske företagaren skattskyldig enligt regeln i 1 kap. 2 § första stycket 5 ML. Gemenskapsinterna förvärv är emellertid undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 30 d § ML om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1- 4 §§ ML av hela skatten med anledning av förvärvet skulle ha förelegat. Bestämmelsen i 3 kap. 30 d § ML motsvaras av artikel 28c B. c i det sjätte direktivet. Reglerna om skattskyldighet vid import enligt 1 kap. 2 § första stycket 6 ML förblir också oförändrade. För import blir således den utländske företagaren skattskyldig om han är skyldiga att betala tull enligt tullagstiftningen, även om förvärvaren vid den efterföljande omsättningen inom landet är skattskyldig (betalnings-skyldig).

### **3 kap.**

#### *30 a §*

Ändringen är en följdändring med anledning av ändringen i 2 kap. 1 § ML. Se ovan. Ändringen, som utgör en anpassning av ML till artikel 28c A. d i det sjätte direktivet, kommenteras i avsnittet 6.7.2.1 ovan.

### **5 kap.**

#### *2 §*

Genom att ordet säljaren ändras till importören kommer även en köpares import av vara till Sverige att anses omsatt inom landet. Sådan import kan därmed undantas med stöd av 3 kap. 30 § andra stycket ML genom de ändringar som föreslås i 2 kap 1 § samt 3 kap. 30 a ML. Se avsnitt 5.7 ovan.

#### *7 §*

I bestämmelsen görs en teknisk justering av texten i syfte att uppnå en bättre överensstämmelse med EG-rätten (artikel 9.2.e i det sjätte mervärdesskattedirektivet). Justeringen görs som en följd av ändringen i 1 kap. 15 § om definitionen av en utländsk företagare. Ändringen kommenteras mera utförligt i avsnitt 5.5 ovan.

#### *8 §*

I bestämmelsen görs en teknisk justering av texten i syfte att uppnå bättre överensstämmelse med EG-rätten (artikel 9.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet). Den redaktionella ändringen kommenteras närmare i avsnitt 5.5 ovan.

### **10 kap.**

#### *1 §*

I bestämmelsens andra stycke utvidgas rätten till återbetalning av mervärdesskatt vid omvänd skattskyldighet till att även omfatta sådana utländska företagare som avses i 1 kap. 2 § första stycket 4 b, dvs. utländska företagare som omsätter varor eller tjänster inom landet. En justering görs med anledning härav. Den föreslagna regeln motsvaras av artikel 17.3 och 17.4 (ändrad genom artikel 28f i det sjätte direktivet [77/388/EEG]). I texten har även en redaktionell ändring gjorts i syfte att

uppnå överensstämmelse med ordalydelsen i paragrafens första stycke punkt 1. Genom förtydligandet framgår att rätt till återbetalning föreligger för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för omsättning inom landet. Någon materiell ändring i denna del är inte avsedd.

Genom att omvänd skattskyldighet som huvudregel skall tillämpas vid omsättning inom landet som görs av en utländsk företagare kommer företagaren inte längre att vara skattskyldig här. Avdragsrätt enligt 8 kap. ML föreligger därför inte. Den utländske företagaren blir istället hänvisad till att begära återbetalning av erlagd mervärdesskatt hänförlig till omsättningen hos RSV i Ludvika. Den utländske företagaren kan emellertid om han önskar registrera sig för mervärdesskatt här i landet och själv bli skattskyldig för all sin omsättning. Se den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 2 d § ML ovan.

## 2 §

I bestämmelsen föreslås att förbudet mot återbetalning vid förvärv eller import av vara som görs av en utländsk företagare som därefter skall leverera varan inom landet inte skall gälla i de fall då omvänd skattskyldighet tillämpas med stöd av 1 kap. 2 § första stycket 2, 3 och den föreslagna 4 b. Om ändringen inte görs kan förbud mot återbetalning av mervärdesskatt i samband med en överföring av vara till t.ex. ett konsignationslager här i landet föreligga. Detta innebär i sin tur att skattefrihet för gemenskapsinterna förvärv med stöd av 3 kap. 30 d § ML inte föreligger. En utländsk företagare som för över varor till landet för att lägga i lager här kan därmed bli skattskyldig för gemenskapsinterna förvärv som i sin tur leder till att han vid en senare omsättning från sitt lager inte kan tillämpa omvänd skattskyldighet med stöd av den nya föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket punkten 4 b ML. Då uppnås inga förenklingar för den icke etablerade utländske företagaren som alltså måste registrera sig till mervärdesskatt här i landet.

Begränsningen i återbetalningsrätten enligt denna bestämmelse infördes den 1 juli 1992 (prop. 1991/92:166) i syfte att förhindra att utländska företagare förvärvade varor i Sverige som sedan såldes till en köpare inom landet. Säljaren ansågs inte bedriva verksamhet i Sverige och medgavs därför återbetalning av den mervärdesskatt som belöpte på förvärvet. Eftersom den utländske företagaren inte ansågs bedriva verksamhet här var han heller inte skattskyldig till mervärdesskatt för sin vidareförsäljning av varan. Detta innebar att varan inte belastades med någon mervärdesskatt vid den slutlige köparens förvärv. På detta sätt kringgick man mervärdesbeskattningen.

Genom den föreslagna ändringen genomförs artikel 17.3 och 17.4 i det sjätte direktivet (rätt till återbetalning av erlagd mervärdesskatt för icke etablerad näringsidkare). Jfr. motiveringen till den föreslagna ändringen i 10 kap. 1 § ML ovan.

## 11 kap.

### 2 §

I bestämmelsen preciseras att faktureringskyldigheten i denna bestämmelse inte omfattar den som är skattskyldig för sådan omsättning



för vilken reglerna om omvänd skattskyldighet tillämpas. Den skattskyldige förvärvaren är således betalningsskyldig men inte faktureringskyldig för omsättningen. Bestämmelsen omfattar omvänd skattskyldighet som avses i 1 kap. 2 § första stycket 2 (tjänster som avses i 5 kap. 7 §), 3 (tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§), 4 (sådan efterföljande omsättning som avses i 3 kap. 30 b § första stycket, s.k. trepartshandel), 4 a (omsättning av gulmaterial m.m. mellan näringsidkare) samt 4 b (utländsk företagens omsättning av varor och tjänster inom landet). Punkten 4 a har av förbiseende inte tidigare angivits i bestämmelsen. Denna punkt har utöver den nya punkten 4 b lagts till för att korrigera detta förhållande.

#### 2 a §

I bestämmelsen preciseras att säljaren är skyldig att utfärda en faktura för omsättning för vilken köparen är skattskyldig (betalningsskyldig).

#### 5 §

I bestämmelsen görs ett tillägg i första stycket 2 avseende det fall att omvänd skattskyldighet (betalningsskyldighet) gäller. Av ändringen framgår att fakturan inte skall innehålla uppgift om skattens belopp för varje skattesats eftersom säljaren i dessa fall inte utfärdar en faktura med mervärdesskatt. Istället skall köparen redovisa skatten beräknad på det fakturerade värdet som en utgående skatt. Vidare föreslås att, som en förklaring till varför den utländske säljaren inte anger någon mervärdesskatt på fakturan och för att köparen skall veta att det är denne som skall betala mervärdesskatten vid omvänd skattskyldighet, en sådan upplysning måste finnas på fakturan. Detta skall ske genom att säljaren uttryckligen anger på fakturan att det är köparen som är betalningsskyldig (skattskyldig) för mervärdesskatten (dvs. att omvänd skattskyldighet gäller för omsättningen). Detta uttryckliga krav på upplysning på fakturan om att förvärvaren är skattskyldig omfattar även de fall som redan nu medför omvänd skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § ML. Den nya regeln framgår av första stycket 7. Den gamla punkten 7 blir en ny punkt 8.

#### 5 a §

Säljaren skall enligt ett tillägg till bestämmelsen vara skyldig att på fakturan ange sitt eget registreringsnummer till mervärdesskatt i de fall omvänd skattskyldighet gäller enligt den nya 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML. En sådan upplysning skall ges i de fall säljaren har ett sådant nummer. Det kan förekomma att den utländske företagaren saknar ett registreringsnummer till mervärdesskatt i etableringslandet. Vidare följer av bestämmelsen att det på fakturan skall anges det registreringsnummer till mervärdesskatt under vilket köparen gör sitt förvärv. Detta krav innebär att den utländske företagaren måste få en uppgift från köparen om dennes registreringsnummer till mervärdesskatt.

Enligt vad som upplysts i avsnitt 6.2 ovan är reglerna om faktureringskyldighet i det sjätte mervärdesskattedirektivet för närvarande föremål för en översyn inom EU. Medlemsländerna diskuterar ett nytt direktivförslag (KOM(2000)650) om faktureringskyldighet och

fakturors innehåll på mervärdesskatteområdet. Några ändringar i 11 kap. av mera ingripande karaktär föreslås därför inte i denna lagrådsremiss.

## 9.2 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

### 3 kap.

#### 1 §

Genom denna ändring blir det tydligt att registreringsplikten även omfattar den som inte är skattskyldig (dvs. skyldig att betala mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 § mervärdesskattelagen [1994:200]) och som företar omsättning, förvärv eller överföring av varor till eller från annat EU-land. Ändringen kommer framför allt att träffa utländska företagare som har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1–4 §§ ML eftersom dessa personer inte kan registreras med stöd av nuvarande lydelse av 3 kap. 1 § SBL (jfr 19 kap. 11 och 12 §§ ML samt 1 kap. 4 § tredje stycket 2 ML). Ändringen utgör en anpassning av de svenska reglerna till artikel 22.1 a–e i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 22.1 b gäller att beskattningsbara personer ("taxable persons") skall anmäla företagna gemenskapsinterna förvärv. Vidare gäller enligt 22.1 c att medlemsländerna skall tilldela ett identifikationsnummer (i den svenska ML och i SBL blir detta ett registreringsnummer) åt sådana beskattningsbara personer som är anmälningsskyldiga för bl.a. gemenskapsinterna förvärv. Det tilldelade numret skall användas av den beskattningsbara personen när denne förvärvar, omsätter eller för över varor mellan EU-länder. Reglerna om särskilt registreringsnummer infördes i det sjätte direktivet (artikel 28h) när den s.k. övergångsordningen ("transitional system") infördes från den 1 januari 1993. Kravet på ett särskilt registreringsnummer (och de särskilda reglerna om deklaraionsplikt och periodisk sammanställning i artikel 22.4 och 22.6) tillkom för att medlemsländerna skall kunna spåra företagets varutransaktioner inom EU så att länderna kan kontrollera att mervärdesskatt tas ut på ett korrekt sätt.

Genom den föreslagna ändringen kommer även reglerna om periodisk sammanställning i 10 kap. 33–36 §§ SBL att bli tillämpliga på den som är skyldig att registrera sig. En periodisk sammanställning lämnas över varuomsättningar, varuöverföringar samt varuförvärv till och från andra EU-länder.

### 10 kap.

#### 9 §

I denna bestämmelse stadgas en skyldighet för den som skall registreras enligt 3 kap. 1 § första stycket 4 eller 5 att lämna en skattedeklaration. Bestämmelsen är en anpassning till artikel 22.4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Medlemsländerna får enligt artikel 22.9 a i det sjätte direktivet medge lättnader i vissa skyldigheter enligt artikel 22. Lättnader får dock inte medges beträffande deklaraionsplikten för gemenskapsinterna transaktioner som avses i artikel 22.4 c i det sjätte direktivet. Genom den föreslagna ändringen i 3 kap. 1 § och 10 kap. 9 §

SBL beaktas denna inskränkning i lätttnadsreglerna i artikel 22.9 a i det sjätte direktivet.

#### **14 kap.**

##### **7 §**

I bestämmelsen ändras ordet ”representant” till ”företrädare” i enlighet med ändringen som föreslås i 23 kap. 4 § SBL.

#### **23 kap.**

##### **4 §**

På grund av det nya EG-direktivet om betalningsskyldighet för mervärdesskatt (2000/65/EG) får medlemsländerna inte längre kräva en särskild skatterepresentant vid utländska EU-företagares omsättning av varor och tjänster inom landet. Rätten att kräva en betalningsskyldig representant för tredjelandsföretagare finns dock enligt direktivet kvar i de fall företagen är etablerade i ett land med vilket det land där omsättning sker saknar särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar och utbyte av information i skatteärenden. Enligt punkt 7 i preambeln till det nya direktivet får medlemsländerna i stället kräva en icke-betalningsskyldig agent i dessa fall.

Som framgår av avsnitt 6.5 föreslås att nuvarande krav på en sådan icke betalningsskyldig företrädare kvarstår i de fall administrativt samarbete saknas. I avsnitt 4.1.4 ovan redogörs närmare för vilket samarbete som finns på detta område och som omfattar Sverige. I praktiken torde detta innebära att en särskild företrädare måste utses för de utländska företagare som är etablerade i land utanför EU. Detta kommer emellertid inte att omfatta utländska företagare som är etablerade i Norge, Island, Färöarna, Grönland eller Åland eftersom det nordiska handräckningsavtalet kan tillämpas beträffande företagare från dessa länder och områden (se avsnitt 4.1.4). Medlemsländerna får också enligt direktivet införa en för företagen frivillig ordning med betalningsskyldig skatterepresentant. Ändringen i 23 kap. 4 § SBL innebär att nuvarande krav på icke betalningsskyldig representant görs om till en frivillig ordning för företagare som är etablerade i länder med vilka dylikt administrativt samarbete finns.

I samband med ändringen i denna bestämmelse ändras begreppet ”skatterepresentant” i lagtexten till ”företrädare” för att undvika en sammanblandning med begreppet betalningsskyldig skatterepresentant i det nya direktivet.

Den nya frivilliga ordningen innebär att den utländske företagaren som väljer att själv vara skattskyldig för sin omsättning inom landet i enlighet med den föreslagna nya bestämmelsen i 1 kap. 2 d § ML, får rätt att själv deklarerar och redovisar mervärdesskatten i Sverige utan att särskild företrädare måste utses.

Om den utländske företagaren ändå väljer att utse en företrädare eller om det föreligger en skyldighet för den utländske företagaren att ha en

företrädare skall företrädaren på samma sätt som tidigare genom fullmakt av den utländske företagaren kunna avlämna deklaration (fylla i uppgifter samt underteckna densamma). Underlag för deklarationen skall finnas tillgängligt hos företrädaren. Förseningsavgift och andra sanktioner enligt 15 kap. SBL påförs den skattskyldige utländske företagaren liksom tidigare.

Möjligheten för skattemyndigheten att kräva att säkerhet ställs för skattens betalning slopas. Som framgår av avsnitt 6.5 har regeln utnyttjats i blygsam utsträckning.

### 9.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Se avsnitt 7.

## Förteckning över remissinstanser som avgivit yttrande över Finansdepartementets promemoria (Fi2001/2595) Utländska företagens betalning av mervärdesskatt i Sverige

Efter remiss har yttrande över promemorian lämnats av Ekobrottsmyndigheten, FAR, Föreningen svenskt Näringsliv, Företagarnas Riksorganisation, Kammarrätten i Stockholm, Kommerskollegium, Kommunförbundet, Konkurrensverket, Landstingsförbundet (gemensamt yttrande med Kommunförbundet), Riksrevisionsverket, Riksskatteverket, Stockholms Handelskammare, Svenska Revisorsamfundet, Svensk Handel, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Transportindustriförbundet, Tullverket och Tysk-Svenska Handelskammaren.

Advokatsamfundet Sverige och Bokföringsnämnden har beretts tillfälle att avge yttrande men förklarat sig avstå från att avge yttrande.

Yttrande har också inkommit från Öresundskonsortiet och KPMG Bohlins Stockholm.

Ekobrottsmyndigheten har även bifogat yttranden från Ekobrottsmyndigheten Kammaren för särskilda brottsutredningar, Ekobrottsmyndigheten Östra avdelningen, Ekobrottsmyndigheten Södra avdelningen 3:e kammaren, Ekobrottsmyndigheten Västra avdelningen.