



Promemoria

Utländska företagens betalning av mervärdesskatt i Sverige

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian 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 promemorian föreslås också vissa justeringar i reglerna om gemenskapsinternt förvärv vid överföring av vara till Sverige från annat EG-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.

Innehållsförteckning

1	Författningsförslag.....	3
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	3
1.2	Förslag till lag om ändring av skattebetalningslagen (1997:483).....	12
2	Ärendet och dess beredning.....	13
3	Gällande rätt.....	14
3.1	Svensk rätt.....	14
3.1.1	Mervärdesskatt vid utländska företagens omsättning inom landet.....	14
3.1.2	Betalningsansvar för mervärdesskatt.....	15
3.1.3	Särskild representant för utländsk företagare..	15
3.1.4	Handräkning och administrativt samarbete över gränserna.....	16
3.1.5	Antal registrerade utländska företag och dessas verksamhet i Sverige.....	18
3.2	EG-rätt.....	19
3.2.1	Allmänt.....	19
3.2.2	Nuvarande regler om betalningsskyldighet i det sjätte direktivet.....	19
3.2.3	Bakgrunden till direktiv 2000/65/EG.....	21
3.2.4	Reglerna i direktiv 2000/65/EG.....	22
4	Internationella jämförelser.....	23
5	Promemorians förslag.....	26
5.1	Omvänd skattskyldighet.....	26
5.2	Avdragsrätt för eller återbetalning av ingående skatt.....	31
5.3	Rätt att bli skattskyldig.....	32
5.4	Slopat krav på skatterepresentant.....	33
5.5	Definition av utländsk företagare.....	35
5.6	Varuöverföringar.....	39
5.6.1	EG:s regler.....	39
5.6.2	Anpassning av ML till EG-rätten vid överföring av vara.....	42
5.6.3	Särskilt om uppläggning av lager i Sverige som görs av utländsk företagare.....	44
5.7	Omsättningsland vid import.....	45
5.8	Följdändringar.....	48
6	Ikraftträdande.....	48
7	Ekonomiska konsekvenser.....	48
8	Författningskommentarer.....	48
8.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	48
8.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	54

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² 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 §§, 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 §³

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 omsättning som anges i 1 § första stycket 1 av varor och

¹ 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 nr L 269, 21.10.2000, s. 44, Celex 32000L0065).

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Senaste lydelse 2000:1427

andra tjänster än som avses i första stycket 2 eller 3, i 5 kap. 5 § första stycket, eller i 5 kap. 6 § första stycket, om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare som inte är skattskyldig här för annan omsättning och förvärvaren inte är en utländsk företagare och är registrerad till mervärdesskatt här: den som förvärvar varan eller tjänsten, förvärvet avser verksamhet som medför skattskyldighet 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: den som är skyldig att betala skatt enligt 10 § tullagen (1994:1550) för den importerade varan.

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.

15 §

Med utländsk företagare 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 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.

2 kap.

1 §

Med omsättning av vara förstås

1. att en vara överlåts 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 behandlas som 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, överlåts 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 §, *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 även sådan varuöverföring som avses i 2 kap. 1 § andra stycket om undantagen enligt första stycket 1 eller 2 hade gällt för en motsvarande omsättning.

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 omsättas, eller

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

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

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 bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller	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 är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, eller
--	---

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.

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 *tillhandahållandet inte sker från ett sådant säte eller etableringsställe* i Sverige eller utomlands, är den omsatt inom landet om den som tillhandahåller tjänsten har fast adress eller normalt uppehåller sig i Sverige.

Om en uthyrningstjänst som avser transportmedel eller transporthjälpmedel 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

Rätt till återbetalning föreligger även för ingående skatt som hänför sig till omsättning inom landet för *vilken* förvärvaren är skattskyldig

skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 och 3. 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

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 En faktura eller jämförlig handling skall i de fall som anges i

- | | |
|--|---|
| <p>2 § 1 eller 2 och 2 a § första stycket innehålla uppgift om</p> <ol style="list-style-type: none"> 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 skattskyldig-heten och mottagarens avdragsrätt eller rätt till återbetalning. | <p>2 § 1 eller 2 och 2 a § första stycket innehålla uppgift om</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. ersättningen, 2. skattens belopp för varje skattesats, <i>utom i fall som avses i 2 a § första stycket 1,</i> 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 skattskyldig-heten 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 §

- | | |
|--|---|
| <p>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.</p> | <p>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.</p> |
|--|---|

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.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2002.
2. Äldre bestämmelser gäller i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

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

Härigenom föreskrivs att 23 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap.

4 §

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.*

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

En utländsk företagare som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) *får, om inte annat följer av andra stycket, utse en företrädare* som *skall godkännas* av skattemyndigheten. En sådan *företrädare* 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.*

En utländsk företagare är skyldig att utse en sådan företrädare som anges i första stycket om Sverige saknar 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 aktivitet eller sitt fasta etableringsställe eller, i avsaknad av sådant etableringsställe, är bosatt eller stadigvarande vistas.

2 Ärendet och dess beredning

I oktober 2000 antog det europeiska 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 nr L 269, 21.10.2000, s. 44), i fortsättningen kallat direktiv 2000/65/EG. Direktivet är fogat till denna promemoria som *bilaga*.

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 har emellertid enligt direktivet 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 nr C 409, 30.12.1998, s. 10). Europaparlamentet och Ekonomiska och Sociala kommittén har yttrat sig över förslaget (se EGT nr C 219, 30.7.1999, s 91 respektive EGT nr 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.

I promemorian tas även upp frågan om ombudsregistrering vid import. I ett inkommet ärende 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 yttrat sig i frågan och tillstyrker att en lagändring bör ske. Frågan behandlas i avsnitt 5.8.

3 Gällande rätt

3.1 Svensk rätt

3.1.1 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 skall i regel inte själva bära bördan av skatten. Detta åstadkoms genom en avdragsrätt för ingående skatt. Skatten övervältras därmed 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 (IL, 1999:1229). 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 företagaren 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.

3.1.2 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 skattskyldighetsreglerna 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.

3.1.3 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. Omsättningen 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. 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 uppbär ersättningen för denna. Representanten får företräda flera uppdragsgivare under samma registreringsnummer och därmed kunna lämna kvartalsredovisning och mervärdesskattedeklaration samlat för alla sina uppdragsgivare. Beträffande de särskilda förpliktelser som åligger representanten, se Riksskatteverkets författningssamling, RFSF 1996:20. Det kan antas att 6 § SBF genom att föreskriva registrering för undantagna transaktioner, utgör ett undantag från 3 kap. 1 § första stycket 2 SBL, som kräver registrering endast för transaktioner för vilka skattskyldighet föreligger. Sverige tillämpar således normalt det undantag från generell registreringsplikt som föreskrivs i det sjätte direktivet genom att utnyttja undantagsregeln i artikel 22.9 a första strecksatsen i artikelns lydelse enligt artikel 28h.

3.1.4 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 lag (1969:200) om uttagande av utländsk tull, annan skatt, avgift eller påлага. Medlemsländerna har nyligen enats om ändringar i rådets direktiv 76/308/EEG.⁴ 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

⁴ 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.

bistånd. Andra multilaterala överenskommelser om bistånd för indrivning av skatt finns i förhållande till land inom och utanför EU. Sverige har genom det Nordiska multilaterala handräckningsavtalet som omfattar Danmark, Finland inklusive Åland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige, rätt att begära bistånd för indrivning av skattefordringar i dessa länder. Avtalet är genomfört i svensk rätt genom lag (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 lag (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och lag (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 och USA och Belgien. Vissa av de avtalsslutande 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 medlemsstaternas 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 (1990:314), 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 en elektronisk databas i vilken medlemsländerna tillhandahåller varandra information om varuhandeln mellan medlemsländerna på basis av uppgifter som företagen lämnar i s.k. periodisk sammanställning eller kvartalsredovisning, KVR. Genom ökad integration av den inre marknaden blir arbetet med att ytterligare förstärka det administrativa samarbetet mellan medlemsländerna allt viktigare. Kommissionen förväntas att inom kort lägga fram ett nytt direktivförslag som kompletterar direktiv 77/799/EEG om informationsutbyte mellan medlemsländerna och som kommer att driva på denna process ytterligare.

3.1.5 Antal registrerade utländska företag och dessas verksamhet i Sverige

Det finns enligt skattemyndigheten i Stockholm 2 698⁵ utländska företag som är registrerade med representant i Sverige (juridiska personer och enskilda näringsidkare). Antalet har ökat med 764 företag från år 1999. 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 en särskild ersättning av det utländska företaget för tillhandahållandet av tjänsten.

Registrering till mervärdesskatt genom representant avser ofta 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 EG-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.

⁵ November 2000.

3.2 EG-rätt

3.2.1 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. ("the Communities own resources"). Medlemsländerna beslöt att en viss andel av medlemsländernas mervärdesskatteunderlag skulle tillföras EG:s budget. Detta medförde krav på att underlaget för skatten, mervärdesskattebasen, var densamma i samtliga medlemsstater. En mera detaljerad reglering av mervärdesskatten skedde genom det sjätte mervärdesskattedirektivet, 77/388/EEG av den 17 maj 1977 (EGT nr L 145, 13.6.1977, s. 1), härefter 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.

3.2.2 Nuvarande regler om betalningsskyldighet i det sjätte direktivet

Den 1 januari 1993 slopades EU:s inre skattegränser.⁶ 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 beskattningssystem 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.

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.⁷ 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

⁶ Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991

⁷ Reglerna om omsättningsland ("place of supply") för varor och tjänster finns i artiklarna 8 och 9 i det sjätte direktivet.

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 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.

3.2.3 Bakgrunden till direktiv 2000/65/EG

EU-länderna tillämnar, inom om 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 direktivförslag⁸ 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 1996⁹ 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

⁸ KOM(1998) 660 slutlig av den 27 november 1998

⁹ Meddelande KOM(96) 204 slutlig av den 8 maj 1996.

gruppens rekommendationer om en förenkling av reglerna om skatterepresentant för utländska företagare i det sjätte direktivet.

3.2.4 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.¹⁰

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 och i rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992, om ömsesidigt bistånd vid indrivning och administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt), se härom i avsnitt 3.1.4 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 informations-skyldighet 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 enligt denna ordning 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.

¹⁰ 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.

Det bör noteras i sammanhanget att medlemsländerna, såsom framgår av avsnitt 3.1.4, nyligen antagit ett nytt direktiv som ändrar direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd vid indrivning¹¹. Ändringarna innefattar dels en utvidgning av direktivets tillämpningsområde till att omfatta även direkt skatt samt 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 exv. 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.

4 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.

¹¹ Medlemsländerna 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.

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 ha 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 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 skattebetalningen. 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.

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.

5 Promemorians förslag

5.1 Omvänd skattskyldighet

Promemorians förslag: Vid en utländsk företagares 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 och att han inte är en utländsk företagare. Omvänd skattskyldighet skall inte gälla vid omsättning av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § första stycket och 5 kap. 6 § första stycket 1 ML.

Skälen för promemorians 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 promemorian 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 istället det utländska företags kund i Sverige. I praktiken innebär den omvända skattskyldigheten att säljaren utfärdar en faktura utan mervärdesskatt. Istället 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 kvittas 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.

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.

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 bör endast vara tillämpligt på sådana utländska företagare som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt för annan omsättning här i landet, dvs. att omvänd skattskyldighet endast kan tillämpas om den utländske företagaren inte redan är registrerad till mervärdesskatt här i landet. Är den utländske företagaren registrerad här i landet blir han själv skattskyldig/betalningsskyldig för mervärdes-skatten.

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. Om förvärvaren bedriver blandad verksamhet (såväl skattepliktig som skattefri verksamhet) tillämpas omvänd skattskyldighet till den del förvärvet görs i den skattepliktiga verksamheten. Vidare skall omvänd skattskyldighet inte tillämpas om förvärvaren är en annan utländsk företagare som saknar fast etableringsställe här. Inskränkningen blir tillämplig oavsett om den utländske köparen är registrerad till mervärdesskatt här i landet, med eller utan sådan företrädare som avses i 23 kap. 4 § SBL, eller ej (jfr den föreslagna regeln i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML. Anledningen till denna inskränkning är att omvänd skattskyldighet i dessa situationer skulle försvåra skattekontrollen för svenska myndigheter eftersom förvärvaren inte omfattas av svensk skattejurisdiktion. De svenska myndigheterna skulle bli hänvisade till de internationella rättsliga instrument som finns för indrivning av skattefordringar och informationsutbyte i skatteärenden (se mer om dessa i avsnitt 3.1.4 ovan).

Den i promemorian 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. Promemorians 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 2 kap. 2 § första stycket 2 och 3 eller omvänd skattskyldighet vid trepartshandel enligt 2 kap. 2 § 4 ML.

Det i promemorian 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 reparations-tjänster avseende fast egendom, förmedling av tjänster avseende fast egendom (t.ex. förmedling av hotellrum).

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 importeras 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. 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 någons räkning räknas 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. om 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 promemorian 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 förvärvet/en 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 promemorian blir i detta fall inte aktuella eftersom de endast tar sikte på omsättning som äger rum inom landet.

B. Importfallen. När en utländsk företagare importerar varor som han sedan omsätter vidare inom landet, skall såväl importen som

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 (se 1 kap. 1 § 3 ML) om den inte undantas därför att den efterföljande omsättningen undantas till följd av ett gemenskapsinternt förvärv i ett annat EU-land, jfr 3 kap. 30 § andra stycket ML. Om den efterföljande omsättningen görs i Sverige blir det möjligt att tillämpa omvänd skattskyldighet eftersom den utländske företagaren endast är skattskyldig för import här och inte för omsättning här i landet, jfr den föreslagna bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML som stadgar att omvänd skattskyldighet skall gälla endast under förutsättning att den utländske företagaren inte är skattskyldig för annan omsättning här. Import utgör inte omsättning i ML:s mening (jfr 2 kap. 1 och 1 a §§ ML).

C. 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 kan exv. i samband med att han omsätter av varor som skall levereras efter montering eller installation här i landet göra ett GIF vid själva varuöverföringen till Sverige. I promemorian föreslås att dessa överföringar inte skall anses som ett GIF (se närmare avsnitt 5.6.2.2 nedan). Vidare kan ett GIF föreligga när en vara förs över till Sverige för att läggas i lager här i landet. Ett sådant GIF 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 promemorian föreslås att en utländsk företagare som omsätter varor och tjänster här i landet för vilken omsättning förvärvaren är skattskyldig med stöd av den föreslagna 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 5.2 nedan). Dessa GIF blir således undantagna från skatt för den utländske företagaren.

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 promemorian förslås 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 § 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. 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. Tjänst avseende förmedling av personbefordran anses

omsatt inom landet om transporten skett inom landet (5 kap. 5 § tredje stycket ML). Beskattningen av tjänsten sker emellertid hos förvärvaren av tjänsten enligt 1 kap. 2 § första stycket 3 (jfr. SFS 2000:143 om artikel 28b.E 3 samt artikel 21.1 b i det sjätte direktivet).

Särskilda uppgifter på fakturan

I promemorian föreslås att säljaren (det utländska företaget) skall ange den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt (dvs. köparens registreringsnummer vid omvänd skattskyldighet) 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 promemorian 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). Det senare kravet får anses framgå av 11 kap. 5 § första stycket 7 ML. Se vidare i författningskommentaren nedan.

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 på området i det sjätte direktivet. Intill dess att detta direktiv har antagits av medlemsländerna föreslås i nuläget inga mera omfattande ändringar i 11 kap. ML om faktureringskyldigheten.

5.2 Avdragsrätt för eller återbetalning av ingående skatt

Promemorians 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 utökas till att omfatta mervärdesskatt som hänför sig till all slags omsättning inom landet.

Skälen för promemorians 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 tjänste-

omsättningar 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 det särskilda skattekontoret i Ludvika (RSV) bör han kunna utnyttja möjligheten att bli skattskyldig för omsättningen istället för köparen, se vidare avsnitt 5.3 nedan och den föreslagna 1 kap. 2 d § ML.

5.3 Rätt att bli skattskyldig

Promemorians förslag: 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. Den frivilliga registreringen skall inte omfatta de obligatoriska fallen av omvänd skattskyldighet.

Skälen för promemorians 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 företagarna 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 5.2). 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 beskattningsunderlagen i verksamheten uppgår till sammanlagt högst en miljon kronor exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, och den utländske företagaren är skyldig att lämna självdeklaration, skall

redovisning av mervärdesskatten 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 istället 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, informations-tjänster, 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. 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.

5.4 Slopas krav på skatterepresentant

Promemorians 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 istället, 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 möjligheten till 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 dock 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.

Skälen för promemorians 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 utan att ha fast driftställe där, har slopats, se avsnitt 3.2.4. Istället kan i 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 premabeln till det nya direktivet punkt 7 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 3.1). 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 möjligheten till omvänd skattskyldighet inte är möjlig, skall således den frivilliga ordningen tillämpas. För att undvika begreppsförvirring 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. I praktiken kommer obligatorisk företrädare att komma i fråga för företagare från länder utanför EU eftersom ett sådant 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 3.1.4).

Beträffande regeln i 23 kap. 4 § andra stycket SBL om skattemyndighetens 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.

5.5 Definition av utländsk företagare

Promemorians 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.

Skälen för promemorians 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 mervärdesskattedirektivet 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:e¹² och 13:e¹³ 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

¹² 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

¹³ 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

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 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 skatteterritorium, 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 svensk filial i utlandet också 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 betalningsskyldigheten att åvila filialen utomlands. Omvänd skattskyldighet kommer också att kunna tillämpas om svensk 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. Någon ändring av begreppet ”utländsk företagare” föreslås därför inte i denna promemoria. Det är endast definitionen som föreslås ändrad.

5.6 Varuöverföringar

5.6.1 EG:s regler

5.6.1.1 Huvudregel för beskattning av varuöverföringar

Enligt artikel 28a 5 b första stycket i det sjätte mervärdesskattedirektivet 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 överlåts.

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.¹⁴ 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

¹⁴ 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.

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 följd 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.

5.6.1.2 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 jämställer överföring med omsättning antingen därför att reglerna om beskattningsland 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 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).

5.6.1.3 Gemenskapsinternt förvärv vid varuöverföring

Enligt artikel 28a 6. 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. Artikel 6 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 hänförs till det gemenskapsinterna förvärvet.

5.6.2 Anpassning av ML till EG-rätten vid överföring av vara

5.6.2.1 Varuöverföringar skall behandlas som omsättning av vara

Promemorians 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.

Skälen för promemorians 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 gemenskaps-interna 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 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). 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 5.8 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.

5.6.2.2 Undantag för gemenskapsinterna förvärv vid överföring i vissa fall

Promemorians förslag: Regler införs om undantag för gemenskapsinterna förvärv i vissa fall av varuöverföringar.

Skälen för promemorians 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. 5b andra stycket första strecksatsen är tydlig och ovillkorad och torde kunna tillmätas direkt verkan.¹⁵ 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.

¹⁵ Se svensk doktrin Björn Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, 1997, s 115

5.6.3 Särskilt om uppläggnings av lager i Sverige som görs av utländsk företagare

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

Skälen för promemorians 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 GIF 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 där äganderätten inte övergår på köparen förrän denne avropar varor från lagret.¹⁶

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. (GIF vid 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 promemorian 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

¹⁶ Jfr artikel i VAT Monitor September/October 2000 av Daniel Keller som beskriver olika sätt att hantera överföring av vara till sådant lager på i mervärdesskattehänseende.

en import eller ett GIF som han gör med stöd av 2 a kap. 7 eller 9 §§ ML (överföring av en vara till Sverige). Därmed skulle således inte heller GIF:et kunna undantas från beskattning med stöd av 3 kap. 30 d § ML. I promemorian 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 GIF 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.

5.7 Omsättningsland vid import

Promemorians 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.

Skälen för promemorians förslag: När en vara transporteras från tredje land skall enligt artikel 8.2 i det sjätte direktivet importlandet anses vara beskattningsland för importörens tillhandahållande och varje därpå följande tillhandahållande. Import och eventuella efterföljande omsättningar skall således beskattas 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.

I artikel 28c.D finns bestämmelser om skattefrihet i importlandet för varuimport som görs i ett annat EG-land än destinationslandet i de fall importörens omsättning av varan är 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 jämställa 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 doktrin¹⁷ 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 promemorian 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.

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

¹⁷ Se Björn Westberg, Mervärdesskatt – en kommentar, 1997, s 184

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 faller 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 Finland enligt artikel 28a 1. 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 (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.

5.8 Följdändringar

Som en följd av de nu föreslagna lagändringarna kan hänvisningar i andra bestämmelser till de ändrade lagrummen komma att behöva justeras. Justeringar av detta slag föreslås dock inte nu utan aktualiseras först i den proposition som denna promemoria ligger till grund för.

6 Ikraftträdande

Promemorians förslag: De föreslagna författningsändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2002.

Skälen för promemorians 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. I promemorian föreslås att den nya lagstiftningen träder i kraft den 1 januari 2002. De nya reglerna skall enligt förslaget tillämpas första gången på förvärv som äger rum efter ikraftträdandet.

7 Ekonomiska konsekvenser

Promemorians förslag beträffande omvänd skattskyldighet för utländska företagares om sättning inom landet torde inte medföra några effekter på statsintäkterna. För utländska företag som har skattepliktig omsättning inom landet bör förslaget om omvänd skattskyldighet innebära administrativa förenklingar och minskade kostnader för hanteringen av mervärdesskatten. Inte heller i övrigt torde förslagen i promemorian, som framför allt är av systematisk-teknisk karaktär, medföra några ekonomiska konsekvenser.

8 Författningskommentarer

8.1 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 som inte är skattskyldig för annan omsättning inom landet när omsättningen görs till en registrerad förvärvare. Uttrycket i lagtexten ”om den som omsätter varan eller tjänsten är en utländsk företagare som inte är skattskyldig här för annan omsättning” innebär att omvänd skattskyldighet även kan tillämpas i de fall en utländsk företagare importerar en vara hit eftersom import inte anses som en omsättning, jfr 2 kap. 1 och 1 a §§ ML. Beträffande GIF är den utländske företagaren undantagen för 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 5.2 och 5.6.3 ovan).

Begränsningar av regeln om omvänd skattskyldighet för utländsk företagare är nödvändiga eftersom det vid vissa tillhandahållanden kan vara svårt för den utländska företagaren att kontrollera att köparen är registrerad till mervärdesskatt. Undantagen från omvänd skattskyldighet i dessa fall avser omsättning av tjänster avseende personbefordran i 5 kap. 5 § första stycket samt de tjänster som avses i 5 kap. 6 § 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 § 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 enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML där inte resemomentet 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 förvärvas 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. Även utländska företagare som är registrerade här bör undantas från tillämpningsområdet för omvänd skattskyldighet. Här avses inte utländska företagare med säte eller fast etableringsställe i Sverige (de anses inte som utländska företagare redan genom definitionen i 1 kap. 15 §). Istället avses sådana utländska företagare som varken har säte eller fast etableringsställe här men som har valt att registrera sig här i landet för att de utför omsättningar som anses gjorda i Sverige enligt 5 kap. 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 till den del förvärvet görs i den skattepliktiga delen av verksamheten. Blandad verksamhet förekommer ofta hos bank- och andra finansieringsföretag, försäkringsbolag samt i statlig och kommunal verksamhet.

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 kommer att påföras förvärvaren (som är den som är skattskyldig) istället för 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. Denna valmöjlighet omfattar emellertid 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. 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 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. Den mervärdesskatteutredning (dir. 1999:10) som skall lägga fram sitt betänkande till hösten 2001 arbetar bl.a. med att anpassa vissa begrepp i ML till det sjätte direktivet, kommer även att se över begreppet ”utländsk företagare” i denna bestämmelse.

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 5.6 ovan.

2 a kap.

7 §

I regeln utökas de undantag från gemenskapsinternt förvärv som gäller för vissa överföringar. 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 gemenskapsintern 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. Gemenskapsintern 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 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, även om förvärvaren vid den efterföljande omsättningen inom landet är skattskyldig (betalningsskyldig).

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 det sjätte direktivet, kommenteras mera utförligt i avsnitten 5.6 och 5.8 ovan.

5 kap.

2 §

Genom att ordet säljaren ändras till importören kommer även en köparens 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 5.8 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. De kan omsätta såväl varor som 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)).

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 mervärdeskatt här i landet och själv bli skattskyldig för 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 exv. ett konsignationslager här i landet föreligga. Detta innebär i sin tur att skattefrihet för GIF med stöd av 3 kap. 30 d § ML inte blir tillämplig. En utländsk företagare som för över varor till landet för att lägga i lager här kan därmed bli skattskyldig för GIF 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 förenklningar för den icke etablerade utländske företagaren som alltså måste registrera sig till mervärdesskatt här i landet.

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 (dvs. tjänster som avses i 5 kap. 7 §), 3 (dvs. tjänster som avses i 5 kap. 5 § tredje stycket samt 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§), 4 (dvs. sådan efterföljande omsättning som avses i 3 kap. 30 b § första stycket), 4 a (dvs. omsättning av gulmaterial m.m. mellan näringsidkare) samt 4 b (dvs. utländsk företagens omsättning av varor och tjänster inom landet).

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 momsberäknande faktura. Istället skall köparen redovisa skatten beräknad på det fakturerade värdet som en utgående skatt. Av första stycket 6 följer att den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt skall anges i faktura. Vid omvänd skattskyldighet betyder detta att förvärvarens registreringsnummer skall anges i fakturan. Detta krav innebär att den utländske företagaren måste få en uppgift från köparen om dennes registreringsnummer till mervärdesskatt. Vidare krävs att, som en förklaring till varför den utländske säljaren inte tar ut mervärdesskatt på fakturan av köparen och för att köparen skall veta att det är denne som skall betala mervärdesskatten vid omvänd skattskyldighet, en sådan upplysning finnas på fakturan. Detta kan 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 krav får anses framgå av första stycket 7.

5 a §

Säljaren skall enligt denna bestämmelse vara skyldig att i fakturan ange sitt eget registreringsnummer till mervärdesskatt (i förekommande fall. Det kan hända att den utländske företagaren saknar ett registreringsnummer till mervärdesskatt i etableringslandet). Av 11 kap. 5 § ML följer att den skattskyldiges registreringsnummer till mervärdesskatt skall anges i faktura. Vid omvänd skattskyldighet betyder detta att förvärvarens registreringsnummer skall anges i fakturan. Detta krav innebär att den utländske företagaren måste få en uppgift från köparen om dennes registreringsnummer till mervärdesskatt.

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

23 kap.

4 §

Genom 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 enligt direktivet kvar i de fall företagaren är etablerad 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 preambeln punkt 7 till det nya direktivet får medlemsländerna istället kräva en icke-betalningsskyldig agent i dessa fall. Som framgår av avsnitt 5.4 föreslås att nuvarande krav på en sådan icke betalningsskyldig företrädare kvarstår i de fall administrativt samarbete saknas. I avsnitt 3.1.4 ovan redogörs närmare för vilket samarbete som finns på detta område och som omfattar Sverige. I praktiken torde detta innebära 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 3.1.4). Medlemsländerna får också enligt direktivet införa en för företagaren frivillig ordning med betalningsskyldig skatterepresentant. I bestämmelsen i 23 kap. 4 § SBL föreslås 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 föreligger.

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, jfr. den föreslagna nya bestämmelsen i 1 kap. 2 d §, (dvs. i de fall omvänd skattskyldighet inte skall tillämpas) 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.

Möjlighet för skattemyndigheten att kräva att säkerhet ställs för skattens betalning slopas. Enligt uppgift från skattemyndigheten har regeln utnyttjats i blygsam utsträckning.