



Promemoria

Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar

Promemorians huvudsakliga innehåll

I promemorian föreslås nya regler för redovisning av mervärdesskatt vid elektronisk handel med tjänster mellan länder utanför EG och länder inom EG. Promemorian innehåller också regler för tillhandahållande av radio- och TV-sändningar från länder utanför EG till länder inom EG.

De nya reglerna föreslås införda i mervärdesskattelagen (1994:200) och skattebetalningslagen (1997:483). Förslaget är föranlett av de beslut som EU:s ministerråd fattade i maj 2002 om ändringar i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) och förordningen om administrativt samarbete inom mervärdesskatteområdet (218/92/EEG). De nya EG-reglerna finns i rådets direktiv 2002/38/EG och rådets förordning 792/2002/EG.

I promemorian föreslås att det i lagtexten klargörs att elektroniskt levererade produkter såsom tillhandahållanden av webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik skall anses som tjänster och beskattas som sådana.

Förslaget innebär också att det klargörs att omsättning från ett land utanför EG till Sverige av elektroniska tjänster skall beskattas i Sverige. Detsamma gäller tillhandahållande av radio- och TV-sändningar från ett land utanför EG. Skattesatsen skall även fortsättningsvis vara 25 %.

En särskild förenklad ordning införs för redovisning och betalning av skatt för elektroniskt levererade tjänster i de fall de levereras till privatpersoner från ett land utanför EG. Näringsidkare från tredje land får välja att identifiera sig i ett valfritt EG-land för att därefter redovisa skatten avseende all försäljning till konsumenter inom EG till detta land. Om näringsidkaren väljer Sverige skall han lämna en deklARATION avseende all mervärdesskatt i EG till Skattemyndigheten i Stockholm. Dit skall också den redovisade skatten betalas. Skattemyndigheten skall därefter vidarebefordra deklARATIONsupplysningar och betalning till de EG-länder där tjänster konsumerats och som därmed är omsättningsland för tjänsterna. En näringsidkare som väljer att använda den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i deklARATIONEN. I stället får ansökan om återbetalning av skatten göras enligt bestämmelserna om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare.

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2003.

Innehållsförteckning

1	Författningsförslag.....	3
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	3
1.2	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	7
2	Inledning	14
3	Bakgrund.....	15
3.1	Grundläggande principer.....	16
3.2	Elektronisk handel med varor och tjänster	18
4	Gällande rätt.....	19
4.1	Handel med varor	19
4.1.1	Handel inom EG.....	19
4.1.2	Handel med ett land utanför EG.....	20
4.2	Handel med tjänster.....	20
4.2.1	Handel inom EG.....	21
4.2.2	Handel med ett land utanför EG.....	21
5	Kommissionens förslag och behandlingen i rådet	22
5.1	Kommissionens förslag	22
5.2	Kompromissförslag	24
6	Promemorians förslag	25
6.1	Elektroniska tjänster samt radio- och TV-sändningar.....	25
6.2	Beskattningsland	27
6.2.1	Radio- och TV-sändningar.....	28
6.2.2	Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.....	29
6.3	Skattesats	30
6.4	Beskattningsordningen	31
6.4.1	Radio- och TV-sändningar.....	31
6.4.2	Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.....	32
6.5	Elektroniskt uppgiftslämnande.....	41
7	Ikraftträdande och giltighetsperiod.....	43
8	Ekonomiska konsekvenser.....	44
9	Konsekvenser för små och medelstora företag	45
10	Författningskommentar.....	47
10.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	47
10.2	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	49

1 Författningsförslag

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

Häri genom föreskrivs¹ i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)² dels att 5 kap. 7 § skall ha följande lydelse, dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 11 a §, samt närmast före 10 kap. 4 a § en ny rubrik av följande lydelse, dels att rubriken närmast efter 10 kap. 4 a § skall lyda ”Återbetalning i andra fall än som avses i 1–4 a §§”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap. 7 §³

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 i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här, 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.

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 *och annat inte följer av fjärde stycket.*

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, översättningstjänster och liknande tjänster,

¹ Jfr rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (EGT L 128, 15.5.2002, s. 41, Celex 32002L0038).

² Lagen omtryckt 2000:500.

³ Lydelse enligt prop. 2002/03:5.

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

5. tillhandahållande av information,

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

7. 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*

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

11. *radio- och televisionssändningar,*

12. *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, såsom tillhandahållande av*

- webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,

- programvara och uppdatering av denna,

- bilder, texter och uppgifter samt databaser,

- musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser,

- distansundervisning, och

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

13. 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 eller i ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som i det landet har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe och tjänsten tillhandahålls dit eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i det landet, han är bosatt eller stadigvarande vistas där,

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

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

Tjänster som anges i andra stycket 10 eller 11 skall anses omsatta utomlands om de tillgodogörs i ett land utanför EG genom en fast anslutning för telefoni, radio eller television där, och förvärvas av någon som avses i första stycket 2.

8 kap.

1 a §

Den som redovisar mervärdesskatt enligt den särskilda ordningen i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg eller enligt motsvarande särskilda ordning i ett annat EG-land har inte rätt till avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i detta kapitel. I 10 kap. 4 a § finns bestämmelser om återbetalning av ingående skatt i dessa fall.

10 kap.

Återbetalning till den som omfattas av den särskilda ordningen i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483) för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

4 a §

Den som redovisar mervärdesskatt enligt den särskilda ordningen i 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483)

för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg eller enligt motsvarande särskilda ordning i ett annat EG-land har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning av elektroniska tjänster i Sverige om inte annat följer av tredje stycket.

Vad som föreskrivs i 3 och 4 §§ gäller också för den som har rätt till återbetalning enligt första stycket.

Rätt till återbetalning föreligger inte om den ingående skatten avser förvärv eller import som skulle ha omfattats av begränsningar i avdragsrätten enligt 8 kap. 9, 15 eller 16 § om den ingående skatten hade medfört rätt till avdrag enligt 8 kap.

19 kap.

11 a §

Den som vill få återbetalning enligt 10 kap. 4 a § skall ansöka om detta hos Riksskatteverket.

Vad som föreskrivs i 2–9 §§, utom 3 § andra stycket 2, gäller också för den som vill få återbetalning enligt 10 kap. 4 a §.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och gäller till och med utgången av juni månad 2006.

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

Härigenom föreskrivs att det i skattebetalningslagen (1997:483) skall införas ett nytt kapitel, 10 a kap., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 a kap. Särskild ordning för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

Identifieringsbeslut

1 §

Om en näringsidkare från ett land utanför EG ansöker om det, skall skattemyndigheten besluta att identifiera honom som skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel (identifieringsbeslut).

Med en näringsidkare från ett land utanför EG förstås en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller ett annat EG-land och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller ett annat EG-land. Med skattemyndigheten avses Skattemyndigheten i Stockholm.

Ett identifieringsbeslut får endast fattas om

1. näringsidkaren tillhandahåller sådana tjänster som anges i 5 kap. 7 § andra stycket 12 mervärdesskattelagen (1994:200),

2. tjänsterna tillhandahålls en person som inte är skattskyldig men som är etablerad eller stadigvarande vistas i Sverige eller ett annat EG-land,

3. ett identifieringsbeslut motsvarande det som näringsidkaren ansöker om inte

redan har fattats i ett annat EG-land, och

4. näringsidkaren inte redan är registrerad eller av annan anledning är skyldig att registrera sig för mervärdesskatt i Sverige eller annat EG-land.

2 §

När skattemyndigheten fattar ett identifieringsbeslut skall den också tilldela näringsidkaren ett individuellt nummer (identifieringsnummer).

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om identifieringsnumrets utformning.

3 §

Näringsidkaren får i stället för att redovisa och betala skatt enligt bestämmelserna i detta kapitel välja att redovisa och betala skatten enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land, eller enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag om omsättningen görs i Sverige.

4 §

Om näringsidkarens verksamhet har förändrats på ett sådant sätt att han inte längre skall omfattas av ett identifieringsbeslut, skall han underrätta skattemyndigheten om ändringen. Detsamma gäller om verksamheten har upphört.

5 §

Skattemyndigheten skall återkalla ett identifieringsbeslut om näringsidkaren

1. anmäler att han inte längre tillhandahåller tjänster på elektronisk väg eller det på annat sätt kan antas att hans skattepliktiga verksamhet har upphört,

2. inte längre uppfyller de övriga krav som anges i 1 §, eller

3. vid upprepade tillfällen underlåter att följa bestämmelserna i detta kapitel.

Redovisning och betalning av mervärdesskatt

6 §

Näringsidkaren skall för varje redovisningsperiod redovisa utgående skatt i en skattekommunikation avsedd för tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg från ett land utanför EG (e-handelsdeklaration).

En e-handelsdeklaration skall lämnas även i de fall näringsidkaren inte har någon utgående skatt att redovisa för perioden.

7 §

En redovisningsperiod omfattar ett kalenderkvartal.

8 §

En e-handelsdeklaration skall ta upp

1. ett sådant identifieringsnummer som anges i 2 § ,

2. följande uppgifter för varje EG-land där mervärdesskatt skall betalas

a) det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av ersättningarna för tjänster som tillhandahållits på elektronisk väg under redovisningsperioden,

b) det sammanlagda beloppet av mervärdesskatten på dessa tjänster,

c) tillämplig skattesats, och

3. det sammanlagda beloppet av den mervärdesskatt som skall betalas inom EG för redovisningsperioden.

9 §

Belopp som redovisas i en e-handelsdeklaration skall anges i hela euro så att cent faller bort.

Om tjänsterna har fakturerats i en annan valuta, skall en omräkning till euro ske. Omräkningen skall göras enligt den växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken för den sista dagen i redovisningsperioden, eller, om någon kurs inte har offentliggjorts för den dagen, nästa dag som växelkurserna offentliggörs.

10 §

En e-handelsdeklaration skall ha kommit in till skattemyndigheten senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

11 §

En e-handelsdeklaration skall lämnas enligt fastställt formulär i form av ett elektroniskt meddelande.

Deklarationen får tas emot av Riksskatteverket för skattemyndighetens räkning.

12 §

Mervärdesskatt som skall redovisas i en e-handelsdeklaration skall ha betalats senast samma dag som deklarationen skall ha kommit in till skattemyndigheten enligt 10 §.

Inbetalning skall göras genom insättning på skattemyndighetens särskilda konto i euro för skatteinbetalningar som görs enligt detta kapitel. Skatten anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på kontot.

Omprövning

13 §

Bestämmelserna om omprövning i 21 kap. gäller även för beskattningsbeslut avseende svensk mervärdesskatt som

redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. Om inte annat anges gäller de även för identifieringsbeslut enligt 1 § eller beslut att återkalla ett identifieringsbeslut enligt 5 §.

14 §

En skattskyldig som vill begära omprövning av ett identifieringsbeslut enligt 1 § eller av ett beslut enligt 5 § om återkallelse av ett identifieringsbeslut skall göra detta skriftligt eller genom ett elektroniskt meddelande. Begäran skall ha kommit in till skattemyndigheten senast fyra veckor efter den dag beslutet meddelades.

15 §

Om skattemyndigheten självmant omprövar ett identifieringsbeslut enligt 1 § eller ett beslut om återkallelse av ett identifieringsbeslut enligt 5 §, får omprövningsbeslut meddelas senast fyra veckor från den dag det omprövade beslutet meddelades.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för skattemyndigheten framgår att det beslut som omprövas är felaktigt.

Överklagande

16 §

Bestämmelserna om överklagande i 22 kap. gäller även för beskattningsbeslut avseende svensk mervärdesskatt som redovisas enligt bestämmelserna i detta kapitel eller enligt motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land. Om inte annat

anges gäller de även för identifieringsbeslut enligt 1 § eller beslut att återkalla ett identifieringsbeslut enligt 5 §.

17 §

Ett överklagande av ett identifieringsbeslut enligt 1 § eller av ett beslut enligt 5 § om återkallelse av ett identifieringsbeslut skall ha kommit in senast fyra veckor från den dag det överklagade beslutet meddelades. Överklagande kan göras av den som beslutet gäller eller av Riksskatteverket.

Särskilt om tillämpningen av andra bestämmelser i denna lag

18 §

Följande bestämmelser gäller inte vid redovisning av mervärdesskatt i en e-handelsdeklaration om inte annat anges i 19 §: 1 kap. 7 §, 3 kap. 2–5 §§, 10 kap. 9, 10 och 14 §§, 11 kap. 19 §, 13 kap. 1 §, 14 kap. 2 § andra stycket, 15 kap., 16 kap. 11 §, 17 kap. 2 §, 19 kap., 21 kap. 4, 5, 8, 9 och 10–20 §§, 22 kap. 3, 4 och 7 §§ samt 23 kap. 1 och 4 §§.

19 §

Följande bestämmelser skall gälla även vid redovisning av mervärdesskatt i en e-handelsdeklaration: 10 kap. 27 § och 21 kap. 1 §.

20 §

Följande bestämmelser skall inte gälla den som är skattskyldig i Sverige och som redovisar skatt i ett annat EG-land enligt bestämmelser motsvarande dem i detta kapitel om inte annat anges i 21 §: 3 kap. 2–5, 10 kap. 9 och 10 §§, 13 kap. 1 §, 14 kap. 2 § andra stycket, 15 kap. 16 kap. 11 §,

17 kap. 2 §, 19 kap., 21 kap. 10–20 §§, 22 kap. 7 § samt 23 kap. 4 §.

21 §

Följande bestämmelser skall gälla även den som är skattskyldig i Sverige och som redovisar mervärdesskatt enligt bestämmelserna i detta kapitel eller motsvarande bestämmelser i ett annat EG-land: 11 kap. 1, 2 och 20 §§, 12 kap. 6, 7 och 9 §§ samt 12 § första stycket och 13 §, 14 kap. 1 § och 3–7a §§, 20 kap. samt 21 kap. 1 §.

22 §

Vad som sägs i 14 kap. 2 § första stycket skall också gälla för sådana skattskyldiga som avses i 21 §. Om skattemyndigheten begär det, skall den skattskyldige göra handlingarna tillgängliga på elektronisk väg för myndigheten och för myndigheterna i de länder där tjänsterna anses tillhandahållna.

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

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2003 och gäller till och med utgången av juni månad 2006.

2 Inledning

Den framväxande elektroniska handeln har gett upphov till en rad frågor om hur EG:s⁴ mervärdesskattesystem skall kunna moderniseras. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) bygger på reglerna i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG)⁵, härafter kallat sjätte direktivet. Det sjätte direktivet antogs redan 1977 och har inte varit anpassat till det nya sättet att handla med tjänster elektroniskt via t.ex. Internet. Inom EG-kommissionen startades därför under 1997 ett arbete för att kartlägga problemen och söka finna lämpliga lösningar på dem. Arbetet skedde i nära samarbete med företrädare för de nationella skatteförvaltningarna. Kontakter togs även med representanter för näringslivet. Arbetet ledde fram till att kommissionen i juni 2000 lämnade ett förslag (KOM(2000) 349 slutlig) till ändring av sjätte direktivet samt av förordningen om administrativt samarbete inom mervärdesskatteområdet (218/92/EEG)⁶.

Förslaget remitterades av Finansdepartementet under sommaren 2000 (dnr EUFi2000/971). Riksskatteverket, Sveriges Industriförbund, Svensk Handel, Företagarnas riksorganisation och Stockholms Handelskammare inkom med synpunkter. I stort var remissinstanserna positiva till att EG försökte lösa problemen, även om vissa synpunkter lämnades på den valda lösningen.

Kommissionens förslag diskuterades i rådets arbetsgrupp främst under hösten 2000 och våren 2001. Slutligt beslut om ändring av sjätte direktivet och av förordningen om administrativt samarbete fattades vid Ekofin-mötet den 7 maj 2002.

I denna promemoria föreslås de ändringar i mervärdesskattelagen och skattebetalningslagen (1997:483) som är föranledda av de nya reglerna i sjätte direktivet och förordningen om administrativt samarbete. EG-förordningen är direkt tillämplig, och skall inte tas in i svensk nationell lag.

⁴ Europeiska gemenskapen, EG, är en del av Europeiska unionen, EU. De regler som finns på mervärdesskatteområdet är EG-regler. I det följande används därför i huvudsak uttrycket EG i anslutning till dessa regler.

⁵ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1, Celex 31977L0388. Direktivet senast ändrat genom direktiv 2002/38/EG (EGT L 128, 15.5.2002, s. 41, Celex 32002L0038).

⁶ Rådets förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) (EGT L 24, 1.2.1992, s.1, Celex 31992R0218). Förordningen senast ändrad genom förordning 792/2002/EG, Celex 32002R0792.

3 Bakgrund

Det sjätte direktivets bristande anpassning till den framväxande elektroniska handeln har lett till beskattningsresultat som inte varit önskvärda. När tjänster omsatts från tredje land för konsumtion inom EG borde beskattning ha skett inom EG. Omsättningarna har emellertid inte blivit beskattade, vilket har lett till konkurrensproblem gentemot den EG-interna handeln. Dessutom har vissa tjänster som omsatts från EG till tredje land blivit beskattade, trots att de borde behandlas som skattefri export.

För att kartlägga de mervärdesskatterättsliga problemen och för att försöka hitta lämpliga lösningar för den elektroniska handeln tillsattes ett antal arbetsgrupper sommaren 1997 under ledning av EG-kommissionen. Grupperna arbetade med olika frågeställningar om hur de befintliga gemensamma momsreglerna skulle kunna förändras för att bättre kunna tillämpas på den elektroniska handeln. Ett mer generellt inriktat arbete påbörjades också parallellt inom den internationella organisationen OECD.

Arbetsgruppernas arbete inom EG ledde till att EG-kommissionen i juni 1998 presenterade en interimrapport⁷ och i juni samma år antog ett meddelande⁸ med en rad riktlinjer som skulle ligga till grund för det vidare arbetet inom EG. Meddelandet med riktlinjerna skulle även tjäna som ett underlag för EG:s och dess medlemsstaters hållning i frågan vid den ministerkonferens som anordnades av OECD i Ottawa i oktober 1998. Meddelandet behandlades av finansministrarna vid Ekofin-rådets möte i juli 1998, varvid man enades om ett antal principer för det fortsatta arbetet vilka kan sammanfattas enligt följande: inga nya skatter skall införas utan gällande skatter skall anpassas till den nya handeln, sådant som levereras elektroniskt skall behandlas som tjänster och det som konsumeras inom EG skall beskattas inom EG. Dessa principer var i linje med de principer som senare under hösten blev antagna vid OECD:s ministerkonferens i Ottawa⁹ (se avsnitt 3.1).

I juni 1999 presenterade EG-kommissionen ett arbetsdokument¹⁰ för medlemsländerna, vilket diskuterades i en arbetsgrupp ledd av kommissionen. Mot bakgrund av vad som framkom vid det mötet, arbetade kommissionen vidare med frågan och lade fram sitt förslag¹¹ till ändrade regler för rådet i juni 2000. Förslaget diskuterades grundligt i rådsarbetsgruppen för skatter under hösten 2000 och våren 2001.

⁷ XXI/98/0359 – Interim report on the implications of electronic commerce on VAT and Customs, finns tillgänglig på Internet-adressen http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/working_doc/.

⁸ KOM(98) 374 slutligt, finns tillgängligt via Internet-adressen http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/working_doc/.

⁹ "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions", dokumentet finns tillgängligt på Internet-adressen <http://www.oecd.org/>.

¹⁰ XXI/99/1201 – Indirect Taxes and e-commerce, finns tillgängligt på Internet-adressen http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/working_doc/.

¹¹ Förslag till europaparlamentets och rådets förordning om ändring av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) och förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, KOM(2000) 349 slutligt, finns på Internet-adressen http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/publications/working_doc/.

Under våren 2001 togs en kompromisslösning fram av det svenska ordförandeskapet som kunde accepteras av kommissionen samt 14 av de 15 medlemsstaterna. Eftersom ett av länderna motsatte sig ett genomförande, stannade arbetet upp under hösten 2001. Vid finansministrarnas möte den 12 februari 2002 kunde man emellertid enas om att den lösning som tagits fram under våren 2001 skulle gälla, men endast under en begränsad tid av tre år. Avsikten är att man därefter skall ha tagit fram en mer avancerad elektronisk lösning för beskattningen av den elektroniska handeln med tjänster. Under våren 2002 gjordes vissa justeringar i de legala texterna, varefter slutligt beslut om direktiv (2002/38/EG)¹² och förordning (792/2002/EG)¹³ togs den 7 maj 2002.

3.1 Grundläggande principer

De grundläggande principer som antogs vid Ekofin-rådets möte sommaren 1998 var följande:

1. Alla ansträngningar skall koncentreras på att anpassa gällande skatter och i synnerhet mervärdesskatten till utvecklingen inom den elektroniska handeln. Inga nya eller extra skatter planeras i detta skede.

2. Tillhandahållandet av en produkt som resulterar i att denna ställs till mottagarens förfogande i digital form via ett elektroniskt nät skall ur mervärdesskattesynpunkt behandlas som tillhandahållande av tjänster. Detta tillhandahållande av tjänster inbegriper s.k. virtuella varor.

3. Den nuvarande EU-lagstiftningen beträffande mervärdesskatt behöver anpassas för att säkerställa att

- tjänster som tillhandahålls för konsumtion inom EU beskattas inom EU,

- sådana tjänster som tillhandahålls för konsumtion utanför EU inte beläggs med mervärdesskatt inom EU men att i sammanhanget erlagd mervärdesskatt är avdragsgill.

För att uppnå detta skall tjänster som tillhandahålls via elektronisk handel – utan att de regler som kommer att tillämpas inom EU åsidosätts – i princip beskattas där de utnyttjas.

4. Beskattningssystemet och dess kontrollinstrument måste säkerställa att beskattning kan verkställas på tillhandahållandet av de tjänster som såväl företag som privatpersoner erhållit inom EU via elektronisk handel.

5. Papperslös elektronisk fakturering kommer att vara ett utmärkande drag för den elektroniska handeln och måste även ur mervärdesskattesynpunkt godkännas för transaktioner inom EU. Medlemsstaternas legitima intressen måste emellertid skyddas genom

¹² Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för en begränsad tid av direktiv 77/338/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, EGT L 128, 15.5.2002, s. 41, Celex 32002L0038.

¹³ Rådets förordning nr (EG) 792/2002 av den 7 maj 2002 om ändring för en begränsad tid av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) när det gäller ytterligare åtgärder för elektronisk handel, EGT L 128, 15.5.2002, s. 1, Celex 32002R0792.

att det finns tillräckliga instrument för kontroll och förebyggande av missbruk när villkoren för användning av elektronisk fakturering fastställs på en enhetlig grund inom EU.

Att skapa en ram för samarbete mellan EU och andra länder bör också ges hög prioritet för att säkerställa att villkor, likvärdiga dem som gäller inom EU, skapas också för internationell elektronisk fakturering.

6. Med beaktande av internationella avtal bör det också göras så lätt och enkelt som möjligt för operatörer utanför EU att följa bestämmelserna på området för elektronisk handel, inbegripet kraven på mervärdesskatteregistrering.

7. Om inte annat följer av enhetliga EG-villkor bör skattemyndigheterna ombesörja att de operatörer som deltar i elektronisk handel kan fullgöra sina skattemässiga skyldigheter genom deklARATIONER och bokföring av mervärdesskatt på elektronisk väg.

De principer som antogs vid OECD:s ministermöte i Ottawa i oktober 1998 har i stort sett motsvarande innehåll. Vissa slutsatser med följande ledord formulerades: skattesystemet skall vara neutralt, effektivt, förutsägbart, enkelt, rättvist och flexibelt. Vissa preciseringar gjordes med innebörden att inga nya skatter skall införas utan att de redan existerande skall anpassas, att beskattning skall ske där konsumtionen sker, att ”varor” som levereras elektroniskt (dvs. s.k. digitaliserade eller virtuella varor) inte skall behandlas som varor och att systemet skall vara så enkelt som möjligt för de skattskyldiga.

Såväl EG som OECD hade därmed motsvarande grundprinciper att utgå ifrån i sitt fortsatta arbete. Det kan nämnas att EG deltar i OECD-arbetet dels genom att kommissionen finns representerad, dels genom att de olika EG-länderna är medlemmar i OECD.

Som nämnts har arbetet inom EG lett till att EG-länderna kommit överens om de nu aktuella nya reglerna i det sjätte direktivet. Det kan i detta sammanhang nämnas att rådet också antagit gemensamma regler för fakturering, inklusive elektronisk fakturering, på mervärdesskatteområdet (2001/115/EG)¹⁴. De nya reglerna om fakturering skall vara införda i medlemsländernas lagstiftning den 1 januari 2004.

Vad gäller OECD finns inte ett gemensamt regelsystem på samma sätt som inom EG. Det finns inga direktiv eller förordningar som skall användas som grund för den interna lagstiftningen. Inom OECD har länderna i stället enats om vissa rekommendationer¹⁵ som man anser bör följas vid utformningen av de interna reglerna. Arbetet pågår fortfarande med att precisera rekommendationerna mer i detalj. Den ordning som EG nu kommit överens om är dock i linje med de rekommendationer som tagits fram inom OECD.

¹⁴ Rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt, EGT L 15, 17.1.2002, s. 24, Celex 32002L0115.

¹⁵ Rekommendationerna finns tillgängliga i publikationen ”Taxation and Electronic Commerce”, vilken även finns på Internet-adressen <http://www.oecd.org/>.

3.2 Elektronisk handel med varor och tjänster

Begreppet elektronisk handel används ofta dels för sådan handel där beställning görs på elektronisk väg, men leverans sker på traditionellt sätt, t.ex. via posten, dels sådan handel där såväl beställning som leverans sker på elektronisk väg, t.ex. via Internet.

I det första fallet, när leveransen sker på traditionellt sätt, behandlas transaktionen ur mervärdesskattesynpunkt på samma sätt som andra former av distansförsäljning (t.ex. där beställning sker från en katalog per telefon eller via post). Det innebär att om en vara kommer från ett land utanför EG, skall beskattning normalt ske när den passerar tullgränsen in i EG. Om varan levereras inom EG, skall skatt betalas antingen i säljarens eller köparens land beroende på transaktionen och på om köparen är ett företag eller en privatperson (se vidare avsnitt 4). Beskattningsfrågan avseende den typen av transaktioner är inte föremål för överväganden i denna promemoria.

Det är i det andra fallet, när såväl beställning som leverans sker elektroniskt, som de största problemen i fråga om mervärdesskatten har identifierats. Det kan här vara fråga om rena tjänster som levereras elektroniskt, t.ex. reklam eller information. Det kan även vara fråga om sådant som traditionellt sett levererats som fysiska varor, men som nu även kan levereras elektroniskt, t.ex. innehållet i böcker, filmer eller musik. Vad gäller tillhandahållanden av denna typ av produkter inom EG, finns det regler om vad som skall gälla (se nedan i avsnitt 4). Reglerna för tillhandahållanden mellan tredje land och EG har dock inte varit tydliga och korrekta.

De ändringar som nu överenskommits inom EG rör därför endast tillhandahållanden av elektroniskt levererade tjänster. De rör således inte tillhandahållanden av fysiska varor.

När det gäller s.k. digitaliserade varor och deras karaktär av tjänster kan följande framhållas. Grunden för mervärdesskatten är att den skall tas ut vid yrkesmässigt tillhandahållande av en vara respektive tjänst. I sjätte direktivet och mervärdesskattelagen (1994:200) finns därför definitioner av vad som avses med tillhandahållande av vara respektive tjänst. I sjätte direktivet står: "Med 'leverans av varor' avses överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över egendom" (artikel 5.1) och "Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5." (artikel 6.1). I mervärdesskattelagen står: "Med *vara* förstås materiella ting... Med *tjänst* förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet." (1 kap. 6 §). I såväl sjätte direktivet som i mervärdesskattelagen är således begreppet tjänst definierat som allt som inte är materiella ting. En fysisk vara är ett materiellt ting, dvs. något som "det går att ta på". När "varan" kan levereras elektroniskt är det inte längre ett materiellt ting, utan något annat. Definitionen leder då till att det är en tjänst. I vissa fall kan detta medföra att beskattningsreglerna för en viss typ av produkter blir olika beroende på om produkten levereras i fysisk form eller i elektronisk form. Det kan i sin tur få till effekt att olika skattesatser skall tillämpas eller att leveransen skall beskattas i olika länder. De problem som skulle uppstå om man inte ansåg att digitaliserade varor skall behandlas som tjänster måste dock anses vara

större. Det skulle vara omöjligt att i vissa lägen avgöra när en produkt övergår från att vara en digitaliserad vara till att bli en tjänst. En nyhetstidning i form av en sökbar webbsida har helt andra egenskaper än en papperstidning. Informationen i tidningen kan vara densamma, men möjligheterna att söka och bearbeta informationen kan vara en helt annan på en elektronisk webbsida. Det är således inte samma produkt, även om innehållet i stort är detsamma. Det vore dessutom inte lämpligt att behandla en elektronisk webbsida från en nyhetstidning annorlunda än andra webbsidor som innehåller information men där det inte finns en motsvarighet på papper.

Inom såväl EG som OECD har man därför kommit fram till den gemensamma ståndpunkten att digitaliserade varor inte skall anses som varor.

4 Gällande rätt

Nedan beskrivs hur reglerna i mervärdesskattelagen tillämpas på elektronisk handel i dag. Förslaget i denna promemoria omfattar endast handel med tjänster, men för att ge en komplett bild redovisas här även gällande regler för handel med varor. Dessa regler kommer att kvarstå även efter att de ändringar som föreslås i promemorian har införts.

4.1 Handel med varor

4.1.1 Handel inom EG

Försäljning till privatperson

Om en privatperson beställer andra varor än punktskattepliktiga varor från en säljare inom EG och varan skickas hit av säljaren eller någon annan än köparen, skall säljaren, om denne säljer för mer än 320 000 kr per år till Sverige, registreras för och betala mervärdesskatt i Sverige. Är det punktskattepliktiga varor (alkohol, tobak eller mineralolja) som köps gäller inte gränsen 320 000 kr, utan registrering skall ske direkt.

Om köparen i stället hämtar varan själv hos säljaren, skall säljaren ta ut sitt eget lands mervärdesskatt.

Dessa regler framgår av 1 kap. 1 § första stycket 1, 5 kap. 2 § första stycket 4 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Motsvarande regler gäller för det omvända förhållandet, dvs. när svenska företag säljer varor till privatpersoner i andra EG-länder, se 5 kap. 2 § första stycket 1 och 2 a § ML. Tröskelvärdets storlek, dvs. det belopp som i Sverige utgör 320 000 kr, varierar dock mellan länderna.

Försäljning till näringsidkare

När ett företag inom EG skickar varor till en mervärdesskatteregistrerad svensk näringsidkare är huvudregeln att säljaren inte skall ta ut någon skatt. I stället skall köparen redovisa mervärdesskatten för förvärvet i Sverige. Det görs genom att utgående skatt för förvärvet redovisas i skattedeklarationen. I samma deklaration görs motsvarande avdrag för ingående skatt (om köparen har full avdragsrätt).

Dessa regler framgår av 1 kap. 1 § första stycket 2 och 2 § första stycket 5, 5 kap. 1 § samt 8 kap. 2 § andra stycket och 3 § ML.

Motsvarande regler gäller vid försäljning från näringsidkare i Sverige till näringsidkare i ett annat EG-land. I det fallet skall således den svenske säljaren inte ta ut någon svensk mervärdesskatt (se 2 a kap. 2 § 1 och 3 § ML).

4.1.2 Handel med ett land utanför EG

Om varan säljs på postorder och skickas från ett land utanför EG till Sverige skall svensk mervärdesskatt samt eventuell punktskatt och tull betalas när varan tas genom tullen. Detta gäller oavsett om det är en privatperson eller en näringsidkare som köper varan. Kommer varan per post sker uttaget via Posten.

Om det inte är frågan om postorder gäller två beloppsgränser för uttaget av tull och skatt. Den ena innebär att tull och moms inte tas ut om varans värde är högst 22 euro. Den andra innebär att om det totala beloppet av tull och skatter är lägre än 100 kr så debiteras de inte. Dessa regler framgår av 1 kap. 1 § första stycket 3 och 2 § första stycket 6 samt 2 kap. 1 a § ML, 1 kap. 2 a § skattebetalningslagen (1997:483, SBL) samt 4 kap. 6 § tullagen (2000:1281) och artikel 27 i rådets förordning nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättande av ett gemenskapssystem för tullbefrielse¹⁶.

Av 5 kap. 9 § ML framgår att försäljning och leverans av vara från Sverige till tredje land utgör export. Beskattning avseende detta skall då inte ske i Sverige. Samtidigt föreligger full återbetalningsrätt för ingående skatt om exportomsättningen utförs av en näringsidkare som är registrerad till mervärdesskatt (se 10 kap. 12 § ML).

4.2 Handel med tjänster

Om och var beskattning skall ske vid tillhandahållande av tjänster avgörs av vilken typ av tjänst det gäller och av om köparen är en privatperson eller ett företag. Huvudregeln är att en tjänst anses tillhandahållen i säljarens land och att eventuell beskattning skall ske där. Det finns dock särskilda bestämmelser för en rad av tjänster, se 5 kap. 4–8 §§ ML.

Vad gäller den elektroniska handeln med tjänster är det främst bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML om bl.a. information, konsulttjänster, ADB-tjänster, telekommunikationstjänster, reklam och upphovsrätter samt bestämmelserna i 5 kap. 4 § ML om tjänster avseende fastigheter

¹⁶ Celex nr 31983R0918.

(t.ex. mäklartjänster och arkitekttjänster) som är av intresse. Vad som gäller för tjänsterna enligt 5 kap. 7 § ML behandlas i avsnitt 4.2.1. Tjänster avseende fastigheter skall beskattas där fastigheten är belägen, dvs. i Sverige om fastigheten ligger i Sverige. Detta gäller oavsett om köparen är privatperson eller näringsidkare.

4.2.1 Handel inom EG

Försäljning till privatpersoner

Av 5 kap. 7 § tredje stycket 3 ML framgår att tjänster som räknas upp i 5 kap. 7 § ML anses omsätta utom landet, och således inte skall beskattas i Sverige, om de tillhandahålls någon som inte är näringsidkare här i landet, t.ex. en privatperson, från en säljare i ett annat EG-land. Det innebär alltså att eventuell beskattning skall ske i säljarens land med användande av den skattesats som gäller där. Vid omsättning av tjänster avseende fastigheter i Sverige (5 kap. 4 § ML, t.ex. mäklartjänster och arkitekttjänster) skall den utländske företagaren registreras i Sverige och ta ut svensk mervärdesskatt. Detta framgår av 1 kap. 2 § första stycket 1 ML.

Motsvarande regler gäller vid försäljning från Sverige, 5 kap. 1 § första stycket och 8 § första stycket ML. Om ingen särskild reglering finns för den aktuella tjänsten, skall den beskattas i Sverige om den tillhandahålls från en näringsidkares fasta driftställe här eller från en plats i landet där han har sätet för sin ekonomiska verksamhet. Detta gäller bl.a. för sådana tjänster som nämns i 5 kap. 7 § ML.

Försäljning till näringsidkare

I de fall tjänster enligt 5 kap. 7 § tillhandahålls en näringsidkare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett etableringsställe i Sverige, skall tjänsterna anses tillhandahållna i Sverige. Redovisning och betalning av skatten på förvärvet av tjänsterna skall göras av den svenske köparen i hans svenska deklaration. Säljaren i det andra EG-landet skall då inte registreras i Sverige. Detsamma gäller för tjänster avseende fastigheter enligt 5 kap. 4 § ML. Detta framgår av 1 kap. 2 § första stycket 2 och 4 b ML.

På motsvarande sätt skall tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML som omsätts från Sverige till en näringsidkare i ett annat EG-land anses tillhandahållna i det landet och beskattas hos köparen, se 5 kap. 1 § första stycket och 7 § tredje stycket 1 ML.

4.2.2 Handel med ett land utanför EG

Reglerna i sjätte direktivet, och därmed också i den svenska mervärdesskattelagen, om vad som skall gälla när privatpersoner köper elektroniskt levererade tjänster från en säljare i ett land utanför EG har inte varit helt tydliga och enhetligt tillämpade. Riksskatteverket i Sverige

har, liksom flera andra länder, ansett att det som levereras på elektronisk väg i de flesta fall skall anses vara information och beskattas enligt reglerna som gäller för detta (se RSV:s handledning för mervärdesskatt 2002 s. 240 f samt PM 1998-05-19 dnr 4743-98/900 och PM 1999-12-16 dnr 10940-99/120). Tjänsterna omfattas således av bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML. Det innebär att beskattning skall ske i köparens land. Vissa länder har dock ansett att det inte är frågan om information, varvid huvudregeln skall gälla innebärande att tillhandahållandet inte anses ske i köparens land, utan i säljarens land. I praktiken innebär det att tjänsten då inte blir beskattad alls.

Försäljning till privatperson

Riksskatteverkets tolkning har inneburit att vid försäljning från tredje land till en privatperson i Sverige av tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML så skall den utländske säljaren registreras för mervärdesskatt i Sverige genom ett ombud och redovisa svensk mervärdesskatt på försäljningen. Detsamma gäller för tjänster avseende fastigheter. Detta framgår av 1 kap. 2 § första stycket 1 ML och 23 kap. 4 § SBL. Enligt vad som erfarits är det dock endast ett fåtal, om ens något, företag från tredje land som registrerat sig i Sverige för tillhandahållande av elektroniska tjänster hit.

Vid försäljning från Sverige till tredje land, skall ingen svensk skatt tas ut. Detta framgår av 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML.

Försäljning till näringsidkare

Riksskatteverkets tolkning har inneburit att om de tjänster som omfattas av bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML köps av en näringsidkare i Sverige, skall denne (oavsett om han i övrigt är mervärdesskatteregistrerad eller ej) redovisa mervärdesskatt i Sverige för förvärvet. Detta framgår av 1 kap. 2 § första stycket 2 ML. Försäljning av motsvarande tjänster från en näringsidkare i Sverige till en näringsidkare i tredje land skall inte beskattas här enligt 5 kap. 7 § tredje stycket 1 ML.

5 Kommissionens förslag och behandlingen i rådet

5.1 Kommissionens förslag

EG-kommissionens förslag den 7 juni 2000, KOM(2000) 349, byggde på de grundläggande principer för beskattningen av elektronisk handel som rådet antog 1998 (se avsnitt 3.1). Förslaget omfattade endast digitala leveranser av produkter, dvs. sådant som levereras elektroniskt (on-line).

För att avgränsa vilka tjänster som avsågs, föreslogs en ny bestämmelse i direktivet. I förslaget nämndes under avsnitt 5.1 bl.a. följande tjänster:

- Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, inbegripet alla former av radio- och TV-sändningar liksom utgivning och leverans på elektronisk väg av andra ljud och bilder.
- Programvara (inbegripet t.ex. datorspel).
- Databearbetning (inbegripet datortjänster som webbhotell, webbdesign och liknande tjänster).
- Tillhandahållande av information.

Syftet med förslaget var att undanröja konkurrenssnedvridningar och få en beskattning där konsumtionen sker. Förslaget innebar i huvudsak följande. Sådant som konsumerades inom EG skulle beskattas inom EG. I linje med detta skulle sådant som konsumerades utanför EG inte beskattas inom EG. Leverantörer från länder utanför EG skulle därmed bli tvungna att påföra skatt vid försäljning av de aktuella tjänsterna till konsumenter inom EG. Vid försäljning till företag skulle köparen själv förvärvsbeskattas för köpet i sitt hemland. Säljaren måste därför ta reda på köparens status (är det en privatperson eller ett företag och i vilket land finns köparen?). Om köparen sade sig vara ett företag med ett registreringsnummer för mervärdesskatt, skulle säljaren på ett enkelt sätt kunna kontrollera att numret stämde. Det föreslogs därför att det skulle bli möjligt att på elektronisk väg få bekräftelse på giltigheten av ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

För att göra det lättare att följa bestämmelserna vid försäljning till privatpersoner inom EG föreslog kommissionen att företagen från tredje land endast skulle behöva mervärdesskatteregistrera sig i ett enda land (vilket i praktiken skulle bli den medlemsstat till vilken den första mervärdesskattepliktiga försäljningen skedde) för all försäljning till EG. Företaget skulle därefter kunna fullgöra alla sina skyldigheter när det gällde mervärdesskatt i det landet. Därvid skulle det landets mervärdesskatteregler och normalskattesats gälla. Den inbetalade skatten skulle också stanna i det landet. Syftet var att i detta avseende skapa lika villkor för näringsidkare inom och utanför EG vid omsättning till konsumenter i EG. Näringsidkarna skulle komma att behandlas på samma sätt eftersom dels omsättningen skulle beskattas i båda fallen, dels detta skulle ske genom kontakt med endast en skattemyndighet.

Företag från tredje land skulle endast behöva registrera sig om den årliga försäljningen till privatpersoner i EG uppgick till minst 100 000 euro (då ca. 835 000 kr). Detta avsågs vara en praktisk åtgärd i syfte att förenkla skattesystemets funktion och undvika en onödig belastning på den internationella e-handelns utveckling.

För de företag som skulle bli skyldiga att registrera sig föreslogs en förenklad ordning genom att de skulle tillåtas lämna information och deklARATIONER elektroniskt. Förslaget innehöll därför regler om att medlemsstaterna på av dem fastställda villkor skulle tillåta att deklARATIONER och information lämnades på elektronisk väg. Detta skulle gälla generellt för alla skattskyldiga, inte bara för dem som bedrev elektronisk handel.

De tjänster som omfattades av kommissionens förslag skulle beskattas med registreringslandets normalskattesats. För skattepliktiga radio- och TV-sändningar gavs dock en möjlighet att tillämpa en lägre skattesats.

Vid rådsbehandlingen av EG-kommissionens förslag var nästan alla länder emot den lösning som kommissionen valt för registrering och betalning av skatt vid försäljning från tredje land till konsument i EG. Länderna motsatte sig lösningen med registrering i ett enda land, särskilt som den innebar att alla skatteintäkter skulle stanna i registreringslandet även om konsumtionen skett i andra EG-länder. Det fortsatta arbetet i rådsarbetsgruppen gick därför främst ut på att hitta en lösning för denna situation som kunde godtas av alla medlemsstaterna.

5.2 Kompromissförslag

Kompromissförslag under det franska ordförandeskapet hösten 2000

Under hösten 2000 tog det franska ordförandeskapet fram en alternativ lösning som innebar att registrering skulle ske i varje land till vilket försäljning skett. I praktiken innebar det att en säljare från ett land utanför EG skulle vara tvungen att registrera sig i varje EG-land och följa de regler som gällde för deklaration och skattebetalning i respektive land. De flesta länder ansåg att detta förslag var bättre. Flera menade dock att det skulle innebära en alltför betungande hantering för säljarna i tredje land. Några länder ville därför att flera alternativ skulle undersökas närmare, t.ex. registrering i ett land kombinerat med en mekanism för fördelning av skatteintäkterna.

Kompromissförslag under det svenska ordförandeskapet våren 2001

Under det svenska ordförandeskapet våren 2001 ledde de fortsatta diskussionerna fram till en kompromiss som bl.a. innebar en förenklad beskattningsordning för elektroniska tjänster som tillhandahålls konsument. Näringsidkaren skulle bara behöva kontakta och identifiera sig i en enda, valfri, medlemsstat. Deklaration och betalning skulle sändas elektroniskt till kontaktpunkten i den staten för att sedan vidarebefordras av staten i fråga till respektive konsumtionsland. Den valda lösningen innebar således att tjänsterna skulle komma att beskattas där de konsumeras. Fjorton medlemsstater samt kommissionen uttalade under våren 2001 sitt stöd för kompromisslösningen. Ett medlemsland ville dock se en annan lösning och menade att man i stället borde verka för en långsiktig världsomspännande modell för hantering av mervärdesskatten vid elektronisk handel från tredje land till EG. I avvaktan på den borde man införa 0-skatt för elektroniska tjänster som tillhandahålls konsument. Övriga länder menade bl.a. att en sådan ordning skulle innebära att man skapade konkurrensproblem mot den

traditionella handeln. Under arbetet väcktes dessutom frågan om inte även reglerna för den EG-interna elektroniska handeln borde ses över.

Den kompromiss som övriga länder ställde sig bakom innebar bl.a. att skatt skall betalas från första försäljningen. Några tröskelvärden fanns alltså inte. Rådsarbetsgruppen diskuterade ingående frågan om man skulle ha vissa gränser för när skattskyldighet skulle uppkomma. Det visade sig dock svårt att komma fram till en hanterbar lösning eftersom kompromissen, till skillnad mot kommissionens förslag, innebar att beskattning skall ske i varje konsumtionsland. Om olika tröskelvärden skulle gälla för olika medlemsländer, skulle det innebära ett svårhanterat system för såväl skattskyldiga som myndigheterna i de stater som agerar som kontaktstater. Även lösningen med en enda tröskel för de sammanlagda försäljningarna i EG visade sig innebära problem. Det skulle vara svårt för länderna att upptäcka när det totala tröskelvärdet överskridits eftersom myndigheterna normalt endast har information om försäljningar till sitt eget land.

Slutligt beslut under det spanska ordförandeskapet våren 2002

Frågan var låst under i stort sett hela det belgiska ordförandeskapet hösten 2001. Först under det spanska ordförandeskapet våren 2002 lyckades länderna enas om en lösning. Den 12 februari antogs en politisk överenskommelse och den 7 maj fattades det slutliga beslutet (direktiv 2002/38/EG och förordning 792/2002/EG). Den kompromiss som valdes överensstämde i allt väsentligt med den kompromiss som togs fram under det svenska ordförandeskapet. Den valda beskattningsordningen tidsbegränsades dock till att gälla under tre år från och med ikraftträdandet den 1 juli 2003. Avsikten är att länderna efter denna tidsperiod skall ha kommit överens om en ordning som bygger på mer långtgående tekniska lösningar. I annat fall skall rådet på förslag från kommissionen förlänga den temporära ordningen.

6 Promemorians förslag

6.1 Elektroniska tjänster samt radio- och TV-sändningar

<p>Promemorians förslag: Elektroniskt levererade produkter såsom t.ex. tillhandahållande av webbplatser, programvara, bilder, databaser, film och musik skall anses som tjänster och beskattas som sådana. Detsamma gäller radio-och TV-sändningar.</p>

Skälen för promemorians förslag: Den slutliga överenskommelsen i rådet (direktiv 2002/38/EG och förordning 792/2002/EG) omfattar samma kategorier av tjänster som omfattades av kommissionens ursprungliga förslag. Det innebär att det införs nya regler dels för radio-

och TV-sändningar, dels för sådana tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.

Med tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg avses även vad som ibland betecknas som digitaliserade eller virtuella varor (se avsnitt 3.2).

I kommissionens förslag fanns en uppräknning av vilka tjänster som skulle omfattas av den föreslagna ordningen samt en precisering av vad som avsågs med ”tillhandahållande på elektronisk väg”. I förslaget anges följande: ”Vid tillämpningen av denna artikel skall uttrycket ’med tillhandahållande på elektronisk väg’ avse en överföring som initialt sänds iväg och tas emot på destinationsorten med hjälp av utrustning för behandling (däribland digital kompression) och lagring av data, och som i sin helhet överförs och tas emot via tråd, radio, optiska eller andra elektroniska medel, inbegripet TV-sändningar enligt direktiv 89/552/EEG och radiosändningar.” Denna precisering upplevdes av flera länder som svårtillämpad och oklar, varför den togs bort relativt tidigt i förhandlingarna.

Resultatet av de fortsatta förhandlingarna blev att man i stället klargjorde att sådana tjänster avses ”som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som beskrivs i bilaga L”. I en ny bilaga L till sjätte direktivet finns således en lista med olika typer av elektroniska tjänster. Avsikten med listan är att så uttömmande som möjligt ge exempel på vilka tjänster som omfattas av reglerna. Det måste dock betonas att listan inte är uttömmande, utan endast utgör en exemplifiering.

Listan innehåller följande:

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

Frågan om hur tjänster som levereras via e-post förhåller sig till elektroniska tjänster diskuterades under förhandlingarna i rådsarbetsgruppen. Man enades om att enbart det förhållandet att en leverans sker med e-post gör inte att det skall anses vara frågan om elektroniskt levererade tjänster. Det avgörande är vad som levereras. Om t.ex. ett juridiskt utlåtande beställs av en konsument i EG från en advokatbyrå i USA, blir det inte frågan om en elektronisk tjänst bara för att utlåtandet levereras med e-post i stället för med vanlig post eller via fax. Det är i samtliga fall frågan om en juridisk tjänst som tillhandahålls och bedömningen av beskattningsland skall ge samma resultat i samtliga tre situationer. För att klargöra detta har följande text tagits in i bilaga L i sjätte direktivet: ”Om en person som tillhandahåller en tjänst och hans kund kommunicerar via e-post skal detta inte i sig betyda att den utförda tjänsten är en elektronisk tjänst i den mening som avses i sista strecksatsen i artikel 9.2 e.” I promemorian föreslås inte att motsvarande

text tas in i mervärdesskattelagen (1994:200, ML). Det får anses tillräckligt att det står i direktivet och att det omnämns motivledes.

Det är viktigt att sträva efter att reglerna får samma omfattning i alla EG-länder, eftersom den särskilda ordning som skall gälla för tillhandahållande av elektroniska tjänster från tredje land till konsumenter i EG innebär att ett land skall ta in deklaraionsuppgifter och betalningar för de andra ländernas räkning (se avsnitt 6.4.2). Det kan förutses att EG:s mervärdesskattekommitté (som diskuterar tillämpningsfrågor med syfte att uppnå enhetlig tillämpning inom EG) kommer att behöva anta riktlinjer för tillämpningen allteftersom oklara situationer uppkommer eller nya typer av tjänster tillhandahålls.

6.2 Beskattningsland

Promemorians förslag: Bestämmelser införs som klargör att omsättning från ett land utanför EG till Sverige av radio- och TV-sändningar samt av elektroniska tjänster skall beskattas i Sverige och att omsättning av motsvarande tjänster från Sverige till ett land utanför EG inte skall beskattas i Sverige. En bestämmelse införs också om att radio- och TV-sändningar samt telefonabonnemang till fasta anslutningar i ett land utanför EG inte skall beskattas i Sverige om de uteslutande används utom Sverige, även om köparen är bosatt här.

Skälen för promemorians förslag: Enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet skall platsen för tillhandahållande av en tjänst anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls. Beskattningen skall således ske i det land där platsen för tillhandahållandet är. Övriga punkter i artikel 9 innehåller undantag från denna regel för olika typer av tillhandahållanden. Artikel 9.2 e innehåller särskilda bestämmelser om beskattningsland för de tjänster som räknas upp i artikeln, t.ex. information, juristtjänster, konsulttjänster, databearbetning, telekommunikationstjänster, tillhandahållande av personal och uthyrning av lös egendom (ej transportmedel). Dessa tjänster skall i princip beskattas i det land där kunden finns, dvs. där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas. Genom direktiv 2002/38/EG införs nya regler i artikel 9.2 e och f samt 9.3 och 4 i sjätte direktivet som innebär att det klargörs vad som skall gälla för radio- och TV-sändningar respektive elektroniskt levererade tjänster. I direktivet tas dessa två grupper upp som två nya strecksatser i slutet av artikel 9.2 e. Dessa tjänster skall därmed beskattas där de konsumeras. Eftersom det kan vara svårt att avgöra var den faktiska konsumtionen sker presumeras det i nya artikel 9.2 f att konsumtionslandet för elektroniskt levererade tjänster skall vara det land där köparen finns, dvs. där han är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Detta torde i de flesta fall vara samma land som det där konsumtionen faktiskt sker. Artikel 9.2 e motsvarar i svensk rätt 5 kap. 7 § ML. I promemorian föreslås att en reglering motsvarande de nya bestämmelserna om

beskattningsland åstadkoms genom att tjänsterna i fråga tas in i 5 kap. 7 § första stycket ML som nya punkter 11 och 12.

6.2.1 Radio- och TV-sändningar

Ändringarna i sjätte direktivets artikel 9.2 e och 9.4 medför att radio- och TV-sändningar kommer att behandlas på samma sätt som telekommunikationstjänster vid bestämmandet av vilket land som är beskattningsland.

Radio och TV-sändningar omfattas således av artikel 9.2 e vilket innebär att sändningar från tredje land till mottagare i EG skall beskattas i köparens land. På motsvarande sätt skall sändningar från EG till en kund i tredje land inte beskattas i EG.

I sjätte direktivet ges en möjlighet för medlemsstaterna att avvika från reglerna om beskattningsland för tillhandahållanden av tjänster som avses i artikel 9.2 e för det fall användningen och nyttjandet av tjänsten sker i ett annat land än det som enligt de normala reglerna i artikel 9 skall vara beskattningsland. Dessa undantagsregler finns i artikel 9.3 och avses att förhindra dubbelbeskattning, icke-beskattning eller konkurrenssnedvridning. Av artikel 9.3 a framgår att även om ett tillhandahållande som avses i artikel 9.2 e anses ske inom landets territorium, får landet anse att tillhandahållandet sker utanför gemenskapen och därmed avstå från att beskatta tillhandahållandet, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna (eng: "the effective use and enjoyment") äger rum utanför gemenskapen. I artikel 9.3 b regleras det motsatta förhållandet, dvs. ett land får beskatta ett tillhandahållande som avses i artikel 9.2 e om användningen och nyttjandet sker inom landet, trots att det normalt skulle anses tillhandahållat utanför gemenskapen och därmed inte beskattas.

Av artikel 9.4 i dess nya lydelse i direktiv 2002/38/EG framgår att medlemsstaterna på samma sätt som redan gäller för telekommunikationstjänster måste tillämpa undantagsregeln i artikel 9.3 b för radio- och TV-sändningar som tillhandahålls bl.a. privatpersoner. Detta innebär att även om radio- och TV-sändningstjänster enligt artikel 9.2 e skall anses tillhandahållna utomlands, skall de anses tillhandahållna inom landet om den egentliga användningen och nyttjandet av tjänsten sker inom landet. I svensk rätt har rätten i artikel 9.3 b för ett medlemsland att beskatta tjänster inom EG redan utnyttjats i fråga om alla tjänster som avses i artikel 9.2 e när de tillhandahålls privatpersoner från ett land utanför EG. Enligt 5 kap. 7 § första stycket 2 ML presumeras bosättningslandet vara det land där den egentliga användningen och utnyttjandet sker (jfr prop. 1996/97:81, s. 17). Bestämmelsen i artikel 9.4 är därmed redan införd. Någon ändring av lagtexten behövs därför inte.

Det förhållandet att tjänster som enligt 5 kap. 7 § ML tillhandahålls privatpersoner från ett land utanför EG alltid skall beskattas där privatpersonen är bosatt leder dock i vissa fall till beskattningsresultat som inte är helt tillfredsställande. Detta gäller särskilt i fråga om telekommunikationstjänster och radio- och TV-sändningar. Om en person som är bosatt i Sverige exempelvis har en sommarstuga i ett land

utanför EG till vilken svensken har ett TV-abonnemang med ett bolag i det landet skulle nuvarande regler innebära att beskattning skall ske i Sverige eftersom köparen är bosatt här. Detta är inte en ordning som går att upprätthålla. En bestämmelse behövs därför som möjliggör beskattning där tjänsten utnyttjas. Bestämmelser som med stöd av artikel 9.3 a knyter beskattningen till den plats där den köpta tjänsten används är dock ofta svåra att tillämpa eftersom säljaren inte alltid vet var köparen kommer att använda tjänsten. En begränsning bör därför ske till sådana fall där man relativt klart kan säga var tjänsten kommer att nyttjas. För radio- och TV-sändningar bör platsen för tillhandahållandet vara landet utanför EG om abonnemanget på sändningstjänsten avser en fast anslutning där. Det kan då presumeras att sändningstjänsten utnyttjas i landet utanför EG även om det i vissa fall är möjligt att utan avgift lyssna på det landets radio och titta på det landets TV-program även inom EG. Det saknar i sammanhanget betydelse om den aktuella abonnemangsavgiften erläggs till säljaren i tredje land eller till ett fast etableringsställe i Sverige eller annat EG-land. Om abonnemanget exempelvis avser kabel-TV-tjänster från ett land utanför EG som endast utnyttjas inom Sverige skall dock beskattning ske i Sverige. Skulle en abonnemangsavgift avse ett nyttjande såväl i Sverige som i ett land utanför EG, måste en uppdelning av beskattningsunderlaget göras. Regeln bör även bli tillämplig på fasta telefonitjänster. Däremot inte på mobiltelefonabonnemang eftersom det i dessa fall inte är praktiskt möjligt att knyta beskattningen till det land där användningen sker. Ett nytt stycke föreslås i 5 kap. 7 § ML med bestämmelser avseende detta.

De nya bestämmelserna innebär att i om radio- och TV-sändningarna tillhandahålls av en säljare i ett EG-land till en näringsidkare i Sverige, skall beskattning ske i Sverige. Tillhandahållande från ett EG-företag till en privatperson i Sverige skall även fortsättningsvis beskattas i säljarens land.

6.2.2 Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

Den nya punkten f i artikel 9 medför att tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg skall beskattas där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Regeln är tvingande för medlemsstaterna. Därmed genomförs principen om att beskattning skall ske där konsumtionen anses ske även för denna typ av tjänster.

Den undantagsregel som medger beskattning där den egentliga användningen sker som finns i artikel 9.3 får, efter den ändrade lydelsen, inte tillämpas för denna typ av tjänster. Det har inte ansetts lämpligt att ge länderna den valfrihet som följer av artikel 9.3 på denna typ av tjänster, eftersom det på grund av den särskilda beskattningsordning som skall gälla för dessa tillhandahållanden till privatpersoner är viktigt att länderna tillämpar reglerna på samma sätt (se avsnitt 6.4.2 om den särskilda ordningen).

I promemorian föreslås att de nya bestämmelserna införs genom den nya punkt 12 som läggs till i 5 kap. 7 § andra stycket ML (se under skälen för promemorians förslag). Genom reglerna i 5 kap. 7 § ML klargörs då att försäljningar från ett land utanför EG till någon i Sverige

skall beskattas här och att försäljningar från Sverige inte skall beskattas här. Av de redan befintliga reglerna i 1 kap. 2 § första stycket 1 och 2 ML framgår att i det fall förvärvaren är en näringsidkare så skall skatten betalas av honom och i det fall det är en privatperson så skall skatten betalas av säljaren. I promemorian föreslås att det införs en förenklad beskattningsordning för sistnämnda fall, se avsnitt 6.4.2.

6.3 Skattesats

Promemorians förslag: Även fortsättningsvis skall omsättning av tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg samt radio- och TV-sändningar beskattas med normalskattesatsen 25 %.

Skälen för promemorians förslag: Av det nya fjärde stycket som läggs till i artikel 12.3 a (se artikel 1.2 i direktiv 2002/38/EG), framgår att elektroniskt levererade tjänster som omfattas av sista strecksatsen i artikel 9.2 e skall beskattas med normalskattesatsen i respektive land. Det kan diskuteras om denna ändring var nödvändig i direktivet, eftersom reducerad skattesats endast får tillämpas på sådana varor och tjänster som tas upp i bilaga H (se artikel 12.3 a tredje stycket) i direktivet. För att undanröja eventuella oklarheter, valde medlemsländerna dock att uttryckligen reglera saken. Alla elektroniskt levererade tjänster som omfattas av artikel 9.2 e sista strecksatsen, inbegripet dem i bilaga L, skall således beskattas med den normalskattesats som gäller i beskattningslandet (dvs. konsumtionslandet). För de länder som liksom Sverige har reducerad skattesats för t.ex. tidningar och böcker i pappersform, innebär det att normalskattesatsen skall tillämpas när motsvarande information tillhandahålls på elektronisk väg. Reglerna tillämpas så redan i dag (jfr prop. 2001/02:45 s. 30 och 31). Detta är en följd av att information som sänds elektroniskt betraktas som tjänster och inte som materiella varor (jfr avsnitt 3.2). Det är således en annan typ av produkt, med andra egenskaper, än den fysiska varan. Dessutom skulle det uppkomma stora gränsdragningsproblem om reducerad skattesats skulle få tillämpas på sådan elektronisk information som motsvaras av en fysisk bok eller tidning, medan normalskattesatsen skulle tillämpas på annan information som levereras elektroniskt. Hanteringen skulle också försvåras för såväl säljaren i tredje land som myndigheterna i den stat säljaren valt att ha som kontaktpunkt och den stat som är beskattningsland, eftersom det skulle vara fler skattesatser att tillämpa. För varje situation skulle man inte bara behöva avgöra i vilket land kunden finns, dvs. vilket land som är konsumtions- och beskattningsland, utan även undersöka om det är någon annan skattesats än normalskattesatsen som skall tillämpas på den tillhandahållna tjänsten. Mot bakgrund av detta har man valt att endast använda normalskattesatsen.

När det gäller radio- och TV-sändningar finns det i bilaga H i sjätte direktivet en möjlighet för medlemsländerna att utnyttja en reducerad skattesats för mottagandet av sådana tjänster. Sverige har inte utnyttjat den möjligheten. Det innebär att avgifter som exempelvis erläggs till ett kabel-TV-bolag för TV-sändningar som skall beskattas i Sverige, är

belagda med 25 % mervärdesskatt. Någon ändring av detta föreslås inte i promemorian.

Reglerna i 3 kap. 20 § ML, som innebär undantag från beskattning för omsättning i verksamhet för produktion och utsändning av radio- och TV-program där verksamheten huvudsakligen finansieras genom statsanslag, påverkas därmed inte av förslaget.

För Sveriges del skall således skattesatsen 25 % skall tillämpas på radio- och TV-sändningar samt elektroniskt tillhandahållna tjänster.

6.4 Beskattningsordningen

Promemorians förslag: En möjlighet införs i skattebetalningslagen (1997:483) för näringsidkare från tredje land att använda en särskild, förenklad, ordning vid redovisning och betalning av mervärdesskatt för elektroniskt levererade tjänster. Näringsidkarna får i dessa fall välja att identifiera sig hos Skattemyndigheten i Stockholm och redovisa och betala skatten för all försäljning till EG genom att lämna en deklaration med beloppen uttryckta i euro. Skattemyndigheten, som utgör kontaktpunkten i Sverige, skall därefter vidarebefordra deklarationsupplysningar och betalning till de övriga EG-länder som är beskattningsländer för tjänsterna.

Näringsidkarna får möjlighet att i stället välja att fullgöra sina skyldigheter gentemot Sverige genom att använda myndigheterna i ett annat EG-land som kontaktpunkt.

Den som använder den särskilda ordningen har inte avdragsrätt i deklarationen för ingående skatt. I stället återbetalas skatten efter ansökan enligt reglerna för återbetalning till utländska företagare.

Beslut avseende den särskilda ordningen kan överklagas inom fyra veckor.

Skälen för promemorians förslag: De nya bestämmelserna om beskattningsland innebär att beskattning i vissa fall skall ske i Sverige. Skatten skall redovisas och betalas på det sätt som gäller för övriga tjänster i 5 kap. 7 § ML. För elektroniskt levererade tjänster från tredje land till konsumenter i Sverige föreslås dock en möjlighet för säljaren att välja att fullgöra sina skyldigheter på ett förenklat sätt.

6.4.1 Radio- och TV-sändningar

Radio- och TV-sändningar som tillhandahålls från tredje land och som förvärfvas av köpare i Sverige skall enligt de föreslagna bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML beskattas här. Detta gäller oavsett om köparen är en privatperson eller en näringsidkare.

Om köparen är en näringsidkare, är det denne som är skattskyldig och som skall deklarerat och betala skatten för sitt förvärv. Detta följer av bestämmelsen i 1 kap. 2 § första stycket 2 ML.

Om köparen inte är en näringsidkare är säljaren skattskyldig i Sverige. Han skall då registreras, deklarerat och betala skatt enligt de allmänna reglerna. Utländska företagare skall utse ett ombud som skall svara för

redovisningen av skatten och företräda dem, 23 kap. 4 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL). Detta gäller dock inte om företagaren kommer från ett land med vilket Sverige slutit ett särskilt avtal om administrativt samarbete mellan myndigheterna (se prop. 2001/02:28 om utländska företagens mervärdesskatt i Sverige).

Om sändningarna tillhandahålls från en säljare i ett annat EG-land skall de beskattas i Sverige om köparen är en näringsidkare. På samma sätt som vid köp från tredje land är det köparen som är skattskyldig och som skall deklarerat skatten här. Om köparen är en privatperson, skall tjänsterna beskattas i säljarens land av säljaren.

Enligt vad som erfarits är det ännu inte så vanligt att svenska konsumenterna köper radio- och TV-sändningar från tredje land. Tjänsterna tillhandahålls än så länge huvudsakligen av svenska leverantörer.

6.4.2 Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

Tjänster som levereras på elektronisk väg till köpare i Sverige från säljare i ett land utanför EG skall enligt de föreslagna bestämmelserna i 5 kap. 7 § ML beskattas här.

Om köparen av en elektroniskt levererad tjänst är en näringsidkare, är det denne som blir skattskyldig för förvärvet enligt de allmänna reglerna för förvärv av tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML (se 1 kap. 2 § första stycket 2 ML). Köparen skall då redovisa utgående skatt för förvärvet i sin deklaration. Han har dessutom rätt till avdrag för motsvarande belopp i samma deklaration, om förvärvet gjorts för en skattepliktig verksamhet.

Om köparen av tjänsten är en privatperson är det säljaren som blir skattskyldig i Sverige. I promemorian föreslås då två alternativa sätt att redovisa skatten.

Det första alternativet innebär att säljaren följer de allmänna reglerna. Säljaren skall då registreras här samt deklarerat och betala skatt i Sverige för de omsättningar som skett här. Han skall också på motsvarande sätt registreras, deklarerat och betala skatt i varje annat EG-land där han har omsatt tjänster.

Det andra alternativet innebär att säljaren registrerar sig enligt en särskild ordning som här föreslås och som motsvarar artikel 26c i sjätte direktivet. Den särskilda ordningen är avsedd att underlätta för de skattskyldiga näringsidkarna i tredje land att fullgöra sina åligganden inom EG. Ordningen innebär att även om näringsidkaren har omsatt tjänster i flera EG-länder, kan han välja att bara ha ett land som kontaktpunkt inom EG och identifiera sig där. Deklaration och betalning av mervärdesskatt för alla försäljningar till EG lämnas då till myndigheten i det landet.

Den särskilda ordningen beskrivs närmare nedan. Något bör dock dessförinnan sägas om begreppen ”registrering” och ”identifiering” eftersom det är viktigt att skillnaden mellan dem är klargjord. I den engelska versionen av direktivet används begreppet ”identification” och i den svenska ”registrering”. Det som avses är dock något annat än den registrering som görs i dag enligt 3 kap. SBL av dem som är skattskyldiga för mervärdesskatt. Hanteringsordningen avses bli följande:

1. En utländsk företagare ansöker om att få tillämpa den särskilda ordningen i ett medlemsland, identifieringslandet.
2. Skattemyndigheten i identifieringslandet beslutar att tillåta detta. I den engelska texten sägs att företagaren blir identifierad ("identified") i det landet.
3. Skattemyndigheten tilldelar samtidigt företagaren ett *identifieringsnummer*.
4. Skattemyndigheten informerar samtliga övriga medlemsländer om åtgärden.
5. Övriga medlemsländer får då dessutom registrera företagaren i särskilda nationella register om han tillhandahåller elektroniska tjänster till konsumenter bosatta i landet. Även identifieringslandet kan registrera företagaren i ett särskilt nationellt register om han säljer elektroniska tjänster till konsumenter där. Begreppet "registrering" bör således förbehållas den registrering som görs i de nationella registren av den medlemsstat där konsumtionen sker, dvs. av konsumtionsmedlemsstaten.. Begreppet "identifiering" används för den första åtgärden, dvs. den som sker enligt punkt 2 ovan.

Särskild ordning för redovisning av mervärdesskatt vid viss elektronisk handel

Den särskilda ordningen

Den särskilda ordningen för redovisning av mervärdesskatt vid viss elektronisk handel föreslås införd i ett nytt kapitel, 10 a kap., i skattebetalningslagen. Den föreslagna särskilda ordningen motsvarar den föreskrivna ordningen i artikel 26c i sjätte direktivet enligt dess lydelse i direktiv 2002/38/EG. Direktivet reglerar förhållandet mellan den enskilde och medlemsländerna. Bestämmelser avseende den särskilda ordningen finns också i förordning 218/92/EEG i dess lydelse i förordning 792/2002/EEG. Förordningen reglerar förhållandet mellan medlemsländerna. Den särskilda ordningen innebär följande: En näringsidkare i ett land utanför EG som säljer elektroniska tjänster enligt 5 kap. 7 § andra stycket 12 ML till en person som inte är skattskyldig men som är etablerad eller stadigvarande vistas i ett EG-land får ansöka om att redovisa mervärdesskatten enligt en särskild, förenklad, ordning. Näringsidkaren får bara tillämpa denna särskilda ordning om han inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast driftställe inom EG, inte är bosatt eller stadigvarande vistas inom EG, och inte redan tidigare har identifierat sig såsom användare av den särskilda ordningen i ett annat EG-land. Han får inte tillämpa den särskilda ordningen om han redan är registrerad eller av någon anledning är skyldig att registrera sig för mervärdesskatt inom EG. Bestämmelserna om detta tas in i 10 a kap. 1 § SBL, vilket motsvaras av artikel 26c.A a och B 1.

Den särskilda ordningen kan således endast tillämpas av företag i länder utanför EG som inte i övrigt har några mervärdesskatterättsliga skyldigheter inom EG. Anledningen till detta är att man inte vill att en näringsidkare skall kunna redovisa mervärdesskatt på flera olika sätt

inom EG beroende på vad det är för typ av verksamhet. Man har inte velat ha en ordning innebärande att viss skatt skall redovisas enligt de allmänna reglerna i varje land och viss annan skatt redovisas enligt den särskilda ordningen genom kontakt med endast ett land. Förutom att en ordning med olika redovisningssätt för samma näringsidkare kan antas försvåra redovisningen för näringsidkaren skulle den avsevärt försvåra kontrollen för myndigheterna. Det finns också risk för att sådan skatt som inte är avdragsgill enligt den särskilda ordningen felaktigt skulle dras av i deklarationen avseende den övriga verksamheten, i stället för att sökas tillbaka genom det återbetalningssystem som skall tillämpas (se nedan).

Identifiering

Den särskilda ordningen innebär att näringsidkaren endast har kontakt med myndigheten i ett EG-land när han redovisar och betalar mervärdesskatten. Kontakten inleds med att näringsidkaren ansöker om att få tillämpa den särskilda ordningen i det aktuella landet och bli identifierad för denna där (10 a kap. 1 § SBL och artikel 26c.B 2 första stycket). Bestämmelserna om skatteombud för utländska företagare i artikel 21.2 b gäller inte den som väljer att använda den särskilda ordningen (se artikel 26c.B 10). För att myndigheterna skall kunna identifiera honom behövs ett antal uppgifter. I syfte att förenkla hanteringen för såväl näringsidkare som myndigheter har antalet uppgifter inskränkts så mycket som möjligt. Länderna har inte rätt att kräva att fler uppgifter lämnas. Den skattskyldige skall i ansökan uppge följande (artikel 26c.B 2 andra stycket): namn, postadress, elektroniska adresser, webbplatser, nationellt skattenummer om sådant finns och en försäkran om att han inte redan är registrerad för mervärdesskatt inom EG. Enligt nuvarande bestämmelser i 64 § skattebetalningsförordningen (1997:750) fastställer Riksskatteverket formulär till blanketter som behövs för verkställigheten av skattebetalningslagen. Därigenom bestäms vilka uppgifter som behöver tas in vid registreringen. Även frågan om vilka uppgifter som skall tas in vid identifiering enligt den särskilda ordningen bör kunna regleras genom skattebetalningsförordningen. Någon bestämmelse om detta föreslås därför inte i skattebetalningslagen.

När ett lands myndighet har fått in uppgifterna från den skattskyldige och identifierat honom enligt den särskilda ordningen, skall uppgifterna sändas vidare till övriga EG-länder inom tio dagar från utgången av den månad då informationen mottogs (artikel 9b i förordning 792/2002/EEG). Den stat den skattskyldige valt att identifiera sig i är endast en kontaktpunkt, en förmedlare av uppgifter och betalningar. Det är fortfarande de länder där omsättningarna sker, dvs. konsumtionsländerna, som är beskattningsländer för dessa omsättningar. Det är därför viktigt att alla uppgifter som kommer in från den skattskyldige snabbt sänds vidare till respektive konsumtionsland.

Den som är identifierad enligt den särskilda ordningen skall inte behandlas som en EG-näringsidkare vad gäller förvärv inom EG. Det skall inte vara möjligt för denna typ av näringsidkare att göra gemenskapsinterna förvärv av varor eller att köpa tjänster från EG-företag utan att mervärdesskatt tas ut av säljaren. Detta följer av att den

särskilda ordningen inte får tillämpas av den som är registrerad eller skyldig att registrera sig för mervärdesskatt inom EG, se den föreslagna 10 a kap. 1 § SBL samt artikel 26c.A a och artikel 26c.B 1. Om den skattskyldige skulle göra sådant förvärv som medför att han skall förvärvsbeskattas, förfaller således rätten att använda den särskilda ordningen. För att systemet skall användas på ett avsett sätt, är det därför viktigt att näringsidkaren inte tilldelas ett normalt registreringsnummer för mervärdesskatt (s.k. momsregistreringsnummer eller VAT-nummer) som kan användas för att göra skattefria förvärv inom EG. De särskilda identifieringsnummer som enligt artikel 26c.B 3 tilldelas dem som redovisar skatten enligt den särskilda ordningen skall därför inte vara tillgängliga via VIES (Value Added Tax Information Exchange System).

VIES är ett system inom EG som gör det möjligt för skatteförvaltningarna att kontrollera att ett registreringsnummer för mervärdesskatt är giltigt och att försäljningar mellan företag blir beskattade på rätt sätt. Företag som tillhandahåller varor och tjänster över gränserna har också möjlighet att genom VIES få kontrollerat om en kunds uppgifter är riktiga när kunden uppger sig vara registrerad till mervärdesskatt med ett visst registreringsnummer. Avsikten är att samma möjlighet skall finnas för de säljare i tredje land som tillhandahåller elektroniska tjänster till köpare inom EU. Om köparen är registrerad till mervärdesskatt och själv skall betala skatten för sitt förvärv, kan säljaren lätt kontrollera detta. Det kan numera ske via Internet genom den av EG-kommissionen tillhandahållna tjänsten "VIES-on-Internet"¹⁷.

Deklaration

De olika länder som omsättning av elektroniska tjänster skett i, är som redan nämnts fortfarande beskattning länder, men redovisningen av skatten skall ske via ett enda land. Redovisningen skall gå till så att den skattskyldige varje kvartal lämnar in en deklARATION på elektronisk väg med uppgift om alla de omsättningar han haft i de 15 medlemsländerna (artikel 26c.B 5). För varje land lämnas uppgift om hur stor omsättningen till det landet varit under perioden, aktuell skattesats samt hur stort skattebeloppet avseende omsättningen är. Dessutom skall det totala skattebeloppet för hela EG under perioden summeras. Därmed kan det redovisade totala skattebeloppet jämföras med det belopp som betalats.

Av direktivet framgår att redovisningsperioden skall vara ett kalenderkvartal, att deklARATIONEN skall lämnas in på elektronisk väg och att den skall ha inkommit senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång. Dessa bestämmelser finns i artikel 26c.B 5 och tas i promemorian in i de nya 10 a kap. 6–10 §§ SBL.

Avsikten är att det elektroniska meddelande som skall användas för uppgiftslämnandet skall se likadant ut i alla EG-länder (se artikel 9c i förordning 792/2002/EG). Diskussioner pågår för närvarande mellan länderna och kommissionen om hur formuläret bör utformas. Om det är möjligt med hänsyn till den korta tid som återstår innan systemet skall

¹⁷ Internettjänsten "VIES-on-Internet" för kontroll av VAT-nummer avseende företag inom EG är tillgänglig på följande adress:
http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/sv/vieshome.htm

vara igång, är tanken att det skall utformas så att det automatiskt utför vissa summeringar och ger upplysning om vilka skattesatser som gäller i respektive EG-land. För att uppgifterna på respektive myndigheters hemsidor alltid skall vara korrekta är det viktigt att myndigheterna informerar varandra om eventuella ändringar i normalskattesatserna. En bestämmelse om detta finns i artikel 9f.2 i förordning 792/2002/EG.

I promemorian föreslås att deklarationen skall lämnas till Skattemyndigheten i Stockholm (se 10 a kap. 11 § SBL). Den får dock tas emot av Riksskatteverket för skattemyndighetens räkning om myndigheterna kommit överens om att det innebär en bättre hantering.

Återbetalning av ingående skatt

Den som använder den särskilda ordningen har ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i deklarationen. I stället har han möjlighet att begära återbetalning av skatten enligt det förfarande som gäller för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (se artikel 26c.8). Orsakerna till att bestämmelserna konstruerats på det sättet är flera. Det har befarats att systemet skulle kunna komma att användas för skattebedrägerier om det fanns möjligheter till återbetalning av ingående skatt genom en lämnad deklaration, eftersom det är relativt enkelt att bli identifierad för den särskilda ordningen och de elektroniska deklarationerna innehåller få uppgifter. Dessutom har det antagits att de näringsidkare som kommer att använda den särskilda ordningen normalt inte har större summor att återfå eftersom de är etablerade i tredje land och tillhandahåller sina tjänster elektroniskt. Det normala torde vara att de inte har några utgifter för ingående skatt inom EG. Systemet med en gemensam deklaration skulle dessutom försvåras om avdrag medgavs för ingående skatt som betalats i de olika länderna. Det skulle krävas fler rutor i deklarationen och större kontrollinsatser. Därför har man valt att i stället för avdrag i deklarationen ge återbetalning enligt de förfaranderegler som tillämpas för återbetalning till utländska företagare. Det innebär att företagaren får ansöka om återbetalning i varje land där han haft utgifter för ingående skatt. Ansökan och återbetalning sker alltså utanför den särskilda ordningen. Bestämmelser som reglerar detta föreslås i 8 kap. 1 a §, 10 kap. 4 a § och 19 kap. 11 a § ML.

Informationslämnande

När deklarationsuppgifterna har inkommit till myndigheten i en identifieringsstat, skall de sändas vidare till behöriga myndigheter i övriga EG-länder. Detta skall ske senast tio dagar efter utgången av den månad då deklarationen mottogs, vilket framgår av artikel 9c i förordningen 792/2002/EG om ändring i förordning 219/92/EEG. Medlemsländerna skall enligt artikel 2.2 i förordning 218/92/EEG informera varandra om vilka myndigheter som är behöriga att ta emot informationen. I Sverige är det för närvarande Riksskatteverket som är behörig myndighet. Eftersom Skattemyndigheten i Stockholm är den myndighet som skall hantera identifieringen av utländska företagare,

kommer en samordning av uppgiftshandlingen att behöva ske mellan skattemyndigheten och Riksskatteverket.

De uppgifter som identifieringsstaten får in från näringsidkarna vad gäller identifieringen och deklARATIONERNA skall lagras i en elektronisk databas för att kunna användas vid skattekontroller. Detta framgår av artikel 9d i förordning 792/2002/EG och hänvisningen däri till artikel 4.1 i förordning 218/92/EEG.

Betalning

Den skattskyldige skall betala hela skatten till den stat i vilken han är identifierad enligt den särskilda ordningen. Betalningen skall ske inom samma tid som deklARATIONEN skall vara inne, dvs. inom 20 dagar från utgången av redovisningsperioden. Detta framgår av artikel 26c.B 7. En motsvarande bestämmelse föreslås i 10 a kap. 12 § SBL. Av den nya bestämmelsen framgår också att skatten skall betalas till ett särskilt konto i euro hos skattemyndigheten. Skatten skall anses ha betalats den dag då betalningen har bokförts på detta konto. Jfr motsvarande bestämmelse i 16 kap. 3 § SBL.

När myndigheten i identifieringsstaten fått in betalningen skall de betalningar som avser andra EG-länder överföras dit. Det skall enligt artikel 9e i förordning 792/2002/EG ske senast tio dagar efter utgången av den månad då betalningen mottogs. Myndigheterna i de olika EG-länderna skall informera varandra om vilka konton pengarna skall sättas in på (artikel 9f.1 i förordning 792/2002/EG).

Det kan förekomma att en skattskyldig deklarerar ett belopp, men betalar in ett lägre belopp. Av artikel 9e andra stycket i förordning 792/2002/EG framgår att det då skall ske en proportionering. Den kontaktstat där den skattskyldige är identifierad skall fördela inkommen betalning på de belopp som deklarerats samt informera berörda konsumtionsstater om att så skett. Om den skattskyldige t.ex. har deklarerat skatt med 100 euro till land A, 200 euro till land B och 300 euro till land C, men bara betalat totalt 300 euro, blir fördelningen 50 euro till land A, 100 euro till land B och 150 euro till land C. Skulle ytterligare betalning inflyta för samma period, skall en fördelning göras även av det beloppet.

Valutaomvandling

Handlingen av olika valutor medför att särskilda bestämmelser behövs. Det är sannolikt att säljare av elektroniska tjänster från tredje land till EG kommer att använda sig av olika valutor. Det behövs därför regler för hur valutaomvandlingen skall gå till. Det gäller dels den omvandling som säljaren kan behöva göra när han skall fylla i deklARATIONEN och betala skatten, dels den omvandling som kan behöva göras när deklARATIONSUPPGIFTER och betalning skall sändas vidare mellan EG-länderna.

Inom EG förekommer fyra olika nationella valutor: euro, brittiska pund, danska kronor och svenska kronor. Det vore alltför komplicerat om man skulle begära att den gemensamma deklARATION som den

skattskyldige lämnar in till den stat där han är identifierad för den särskilda ordningen skulle bestå av uppgifter i olika valutor. Förutom att hanteringen av deklarationsuppgifterna skulle försvåras, skulle även kopplingen av uppgifterna till det betalade beloppet försvåras. EUG-länderna har därför kommit överens om att deklARATIONEN från den skattskyldige skall upprättas i euro (se artikel 26c.B 6). De medlemsstater som har en annan nationell valuta får dock begära att deklARATIONEN skall upprättas i denna valuta. Det föreslås i promemorian att Sverige inte utnyttjar sig av denna möjlighet. Eftersom syftet med den särskilda ordningen är att åstadkomma ett så enkelt system som möjligt, föreslås här att de svenska bestämmelserna skall följa huvudregeln i direktivet innebärande att deklARATIONEN som lämnas till Sverige skall upprättas i euro. Det underlättar redovisningen för näringsidkarna eftersom deras omsättning till europeiska konsumenter oftare sker i euro än i svenska kronor. Det underlättar även hanteringen för skattemyndigheten som inte behöver göra en omräkning av de deklarerade beloppen innan de förs vidare till respektive konsumtionsstat.

Om tredjelandshandlaren tillhandahållit tjänsterna i annan valuta än euro, måste han således göra en omräkning av omsättningsbelopp och skattebelopp för deklARATIONEN. Omräkningen skall göras enligt den växelkurs som gällde för den sista dagen i rapporteringsperioden och den skall göras enligt den växelkurs som offentliggjorts av Europeiska centralbanken för den dagen. Om inget offentliggörande skett den dagen, skall växelkursen för nästa dag som kurserna offentliggörs användas. Anledningen till att man valt att använda Europeiska centralbankens kurser, är att det är ett organ som inte är knutet till ett visst land, att uppgifterna offentliggörs i stort sett varje dag, att de publiceras i Europeiska Gemenskapens Tidning (EGT) och att de är tillgängliga elektroniskt via Internet¹⁸. En bestämmelse om denna omräkning finns i artikel 26c.B 6. I promemorian föreslås en ny bestämmelse, 10 a kap. 9 § SBL, om att deklARATIONEN skall ske i euro och om hur omräkningen skall gå till.

De deklarationsuppgifter och belopp som svenska myndigheten får in skall överföras till andra länders myndigheter uttryckta i euro (artikel 9c.2 och 9e första stycket i förordning 792/2002/EG). Någon regel finns inte om att de länder som skall sända deklarationsuppgifter eller skattebelopp till länder som inte har euro som nationell valuta skall göra en omräkning till dessa länders valuta. Det innebär att även belopp som kommer från andra länder till Sverige kommer att vara uttryckta i euro. Detta torde dock inte förorsaka några större problem, eftersom de deklarationsuppgifter som motsvarar betalningarna också kommer att översändas uttryckta i euro.

Skattekontroll

Eftersom varje land är beskattningsland för sådan omsättning som skett till det landet, är det också det landet som fattar beskattningsbesluten och

¹⁸ Växelkurserna kan hittas på Europeiska Centralbankens hemsida på följande adress: www.ecb.int. De kan också hittas i EGT som dels publiceras i pappersform, dels finns på följande adress: www.europa.eu.int.

som har ansvaret för kontroll av redovisad skatt. Det är också det landets förfaranderegler som skall gälla för t.ex. omprövning och överklagande av beskattningsbeslut.

Vad gäller kontrollen av att reglerna efterföljs, framförs ibland kommentaren att det nya systemet blir svårt att kontrollera. Det sätt som den elektroniska handeln med tjänster sker på – elektroniskt från andra länder – gör att det inte i samma utsträckning som för annan handel går att utföra kontroller på traditionellt sätt. Å andra sidan kan just det sätt som handeln sker på leda till nya och mer effektiva kontrollmetoder. Tekniken kan utnyttjas för att läsa av marknaden på ett annat sätt genom att elektroniska sökningar kan göras på Internet för att hitta handlare som erbjuder tjänster. Myndigheterna ges också nya möjligheter till sökningar etc. Eftersom den som omfattas av den särskilda ordningen har sin verksamhet och etablering i ett land utanför EG förutsätts att de möjligheter till administrativt samarbete som finns mellan länderna utnyttjas och utvecklas. De nya reglerna innebär ett klagörande av var beskattning skall ske, vilket i sig förbättrar förutsättningarna för administrativt bistånd mellan länderna. Sedan arbetet i kommissionen startade 1998 har mycket tid ägnats åt att försöka få fram en ordning som skulle uppfylla högt ställda krav på kontrollmöjligheterna, samtidigt som den skulle uppfylla kraven på enkelhet för företag och myndigheter. Det visade sig dock svårt att inom rimlig tid åstadkomma ett system som är fullkomligt i alla avseenden. I stället för att behålla en ordning med oklara regler som skapade konkurrensproblem, valde man därför att införa en ordning som är enkel att följa för de seriösa företag som vill göra rätt för sig. Den valda ordningen innebär också en enklare hantering för myndigheterna än en ordning där detaljerade uppgifter tas in från företagen eller en ordning där någon annan, t.ex. den köpande privatpersonen, skulle göras skattskyldig för omsättningarna. Kontrollfrågorna är emellertid något som måste övervägas mer när de regler utvecklas som skall ersätta den beskattningsordning som nu införs.

I de flesta länder finns någon form av sanktioner för det fall en skattskyldig lämnar in sin skattedeklaration för sent eller på något sätt redovisar felaktiga uppgifter i deklarationen. Det diskuterades om man skulle ha någon form av gemenskapsrättsliga sanktioner såsom t.ex. förseningsavgifter när redovisningen sker enligt den särskilda ordningen i form av e-handelsdeklarationer. Diskussionerna slutade dock med att länderna ansåg att det skulle vara alltför svårt att administrera. Det är inte den stat som tar emot e-handelsdeklarationerna som är beskattningsland eller som har beskattningsrätten. Eftersom e-handelsdeklarationen skall innehålla skatteuppgifter hänförliga till alla 15 EG-länderna, skulle det vara mycket besvärligt att ta ut sanktioner enligt 15 olika regelsystem för det fall en e-handelsdeklaration skulle inkomma för sent. Länderna skulle därför antingen få införa särskilda sanktioner för sådan skatt som redovisas enligt den särskilda ordningen, eller helt avstå från sanktioner i dessa fall. Länderna valde det senare alternativet. I artikel 26c finns således inga bestämmelser om förseningsavgifter, skattetillägg eller skönsbeskattningar vid utebliven redovisning. Det finns inte heller några regler om räntor avseende skatteskulder. De regler som finns i skattebetalningslagen om detta skall därför inte gälla för den som redovisar skatt enligt den särskilda ordningen. Detta följer av att

bestämmelserna om räntor, förseningsavgifter etc undantas från tillämpning genom den föreslagna 10 a kap. 18 och 22 §§ SBL. Skattebrottslagen (1971:69) kommer dock att bli tillämplig för sådan skatt för vilken Sverige är beskattningsland.

Genomförandet av direktivets regler

Avslutningsvis i detta avsnitt bör något sägas om placeringen av de nya bestämmelserna om den särskilda ordningen i den svenska nationella lagstiftningen. Vissa överväganden har gjorts om vad som är mest lämpligt – att ta in bestämmelserna i den redan befintliga skattebetalningslagen eller att ta in dem i en helt ny lag. Fördelen med en ny lag är att de speciella bestämmelser som det är fråga om hålls särskilda och att den nya lagen kan komma att gälla under endast en begränsad tid. Nackdelen är att det kommer att medföra en hel del hänvisningar till de bestämmelser i skattebetalningslagen som skall gälla även i dessa fall. I promemorian har bestämmelserna därför tagits in i skattebetalningslagen. Fördelen med detta är att man därigenom följer den linje som tidigare dragits upp innebärande att alla bestämmelser om skattebetalning så långt möjligt skall samlas i en lag. Efter årsskiftet 2002/03 kommer, förutom bestämmelser om betalning av bl.a. preliminär skatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, slutlig skatt, arvsskatt, gåvoskatt och mervärdesskatt, även bestämmelser om betalning av punktskatter att ha förts in i skattebetalningslagen. Genom att det nya kapitlet om den särskilda ordningen för elektroniskt levererade tjänster tas in i skattebetalningslagen kommer de redan befintliga bestämmelserna att bli gällande i tillämpliga delar om inte något annat föreskrivs. I vissa fall behövs dock särskilda bestämmelser som anger vilka bestämmelser som är tillämpliga respektive inte tillämpliga. De nya bestämmelserna i skattebetalningslagen föreslås placerade samlat i ett nytt kapitel, 10 a kap. Alternativet skulle vara att placera bestämmelserna i redan befintliga kapitel, beroende på vad som regleras. Detta skulle dock göra reglerna svåröverskådliga. Dessutom är det lämpligt att ha dem samlade med tanke på att de kan komma att gälla under endast en begränsad tid.

Förfarandet

Vad gäller förfarandereglerna i skattebetalningslagen avser en del redovisningen i deklARATIONEN, medan andra avser den som är skattskyldig och skatten som sådan. Bestämmelser avseende deklARATIONEN skall gälla alla som lämnar e-handelsdeklARATIONER till Sverige. De skall således inte gälla dem som valt att identifiera sig i ett annat EG-land och som därför redovisar sin svenska mervärdesskatt dit. Bestämmelser avseende beskATTNINGEN skall gälla alla som är skattskyldiga här därför att omsättningen görs här, dvs. även dem som valt att identifiera sig i ett annat EG-land. Dessa senare bestämmelser skall däremot inte tillämpas för sådan skatt som redovisas i e-handelsdeklARATIONER men som avser omsättning i ett annat EG-land. För denna skatt gäller förfarandebestämmelserna i det landet. I 10 a kap. 18–

22 §§ har bestämmelser tagits in som anger vilka övriga bestämmelser i skattebetalningslagen som inte skall gälla i vissa situationer.

Vad gäller bestämmelser om omprövning, efterbeskattning och överklagande, kommer de bestämmelser som redan finns i skattebetalningslagen att gälla för beskattningsbeslut avseende svensk mervärdesskatt. De skall således gälla dels för sådan svensk skatt som redovisas i en e-handelsdeklaration hit, dels sådan svensk skatt som redovisas i en motsvarande e-handelsdeklaration till ett annat EG-land. För beslut som fattas rörande användningen av den särskilda ordningen, dvs. identifieringsbeslut, bör andra tidsramar gälla för omprövning och överklagande. Generellt sett kan omprövning eller överklagande av beskattningsbeslut ske inom sex år. Denna tidsperiod är för lång för sådana beslut som gäller identifiering enligt den särskilda ordningen. Eftersom de beslut som fattas avseende identifieringen etc. får konsekvenser för hanteringen i andra länder, är det viktigt att tid för omprövning respektive överklagande är så kort som möjligt, utan att den för den skull inkräktar på rättssäkerheten. I promemorian föreslås därför att tiden sätts till fyra veckor efter den dag det beslut som omprövas respektive överklagas har meddelats. Detta är en vecka längre än vad som föreskrivs för överklagande enligt förvaltningslagen (1986:223), vilket motiveras av att det är beslut som riktar sig till personer i utlandet varvid eventuell korrespondens kan ta något längre tid.

I de nya artiklarna i sjätte direktivet finns inga bestämmelser om anstånd med deklaration eller betalning, motsvarande dem i 10 kap. 24 § och 17 kap. SBL. Det finns inte heller några bestämmelser om befrielse från betalning av skatt motsvarande dem i 13 kap. SBL. Eftersom några regler inte har överenskommit på EG-nivå, är det mycket svårt att införa dem endast i Sverige. Bestämmelser om anstånd med betalning skulle bara kunna tillämpas på svensk skatt. De skulle emellertid i så fall få tillämpas både för svensk mervärdesskatt som redovisas i en e-handelsdeklaration till Sverige och för svensk mervärdesskatt som redovisas i en motsvarande e-handelsdeklaration till ett annat land. Om anstånd skulle medges med betalning, skulle det påverka hela fördelningsmekanismen av inbetald skatt. Eftersom det gemensamma systemet inte ger utrymme för regler om anstånd, föreslås i promemorian att de regler som finns i skattebetalningslagen om detta inte skall tillämpas när skatt redovisas enligt den särskilda ordningen i 10 a kap. SBL eller motsvarande ordning i ett annat land. Av samma anledning kommer inte heller bestämmelserna om befrielse från betalning av skatt att bli tillämpliga.

6.5 Elektroniskt uppgiftslämnande

De överenskomna ändringarna i sjätte direktivet innehåller även regler om elektroniskt uppgiftslämnande. Enligt artikel 2 i direktivet 2002/38/EG skall tillägg göras i artikel 22 i sjätte direktivet i dess lydelse enligt artikel 28h. Tilläggen rör registreringsanmälningar, deklarationer, årliga sammanställningar av deklaraionsuppgifter samt periodiska sammanställningar och görs i punkterna 1 a, 4 a, 6 a och 6 b. De innebär att medlemsstaterna skall, i enlighet med villkor som de själva fastställer,

tillåta att skattskyldiga personer lämnar sådana uppgifter som nu nämnts på elektronisk väg och får också kräva att elektroniska medel används. Bestämmelserna innebär alltså att det skall vara möjligt för de skattskyldiga att lämna uppgifterna elektroniskt. De innebär också att skattemyndigheterna får kräva att uppgifterna lämnas elektroniskt. Det sistnämnda gör att om en skattskyldig försöker försvåra skattemyndighetens kontrollarbete genom att t.ex. lämna in uppgifter i form av datautskrift i stället för att göra dem elektroniskt tillgängliga, kan myndigheten kräva att i stället få dem elektroniskt.

Regler om hur registreringsanmälan, deklaration respektive periodisk sammanställning skall lämnas finns i skattebetalningslagen och skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF).

Av 4 § SBF framgår att anmälan för registrering får lämnas i form av ett elektroniskt dokument på det sätt som Riksskatteverket bestämmer. Det är för närvarande inte möjligt att lämna anmälan elektroniskt, men ett arbete pågår för att göra det möjligt. Riksskatteverket och Patent- och registreringsverket har ett samarbetsprojekt som syftar till att företagen på elektronisk väg skall kunna lämna sina uppgifter till de båda myndigheterna i ett sammanhang. Samarbetsprojektet skall enligt uppdraget vara avslutat i april 2003.

Vad gäller skattedeklarationerna framgår det av 10 kap. 26 § SBL att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. I så fall får kravet enligt 25 § SBL på underskrift uppfyllas med elektroniska medel. Genom en försöksverksamhet som pågår är det i dag möjligt att lämna elektroniska skattedekclarationer via Internet. Den skattskyldige som vill utnyttja denna möjlighet skall ansöka om detta hos skattemyndigheten. Blanketter för detta finns på Riksskatteverkets hemsida (www.rsv.se).

Enligt 10 kap. 34 § SBL får Riksskatteverket bestämma att en periodisk sammanställning kan lämnas med hjälp av automatisk databehandling. Den som vill lämna uppgifterna elektroniskt måste anmäla detta till Riksskatteverket. Genom systemet ELDA är det sedan möjligt att lämna de kodade uppgifterna på en fil, antingen via ett modem eller via en Internetuppkoppling.

Vi har inga krav i svensk lagstiftning på årliga sammanställningar över lämnade deklaraionsuppgifter, därmed har vi heller ingen bestämmelse om hur sådana skall lämnas in.

Av det ovanstående framgår att det i den svenska lagstiftningen redan finns bestämmelser som möjliggör elektroniskt uppgiftslämnande. Det lämnas därför inget förslag till nya eller ändrade regler med anledning av de nya reglerna i sjätte direktivet.

I direktivet ges medlemsstaterna som nämnts även en möjlighet att införa en regel som ger skattemyndigheterna rätten att kräva att den skattskyldige lämnar sina uppgifter elektroniskt. De uppgifter det här är fråga om är registreringsanmälningar, deklarationer och periodiska sammanställningar. Eftersom möjligheterna att frivilligt lämna uppgifterna elektroniskt är under utveckling, har det inte ansetts finnas

något behov av att i detta skede införa regler som ålägger de skattskyldiga att lämna sina uppgifter elektroniskt. I promemorian lämnas därför inga förslag om detta.

7 Ikraftträdande och giltighetsperiod

Promemorians förslag: Reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2003 och gälla till den 1 juli 2006.

Skälen för promemorians förslag: De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2003 och gälla fram till den 1 juli 2006, vilket överensstämmer med vad som föreskrivits i direktivet för artikel 1.

Det innebär att reglerna om beskattningsland, beskattningsordning och den särskilda ordningen för redovisning av skatt för elektroniskt levererade tjänster endast skall gälla i tre år. Övriga regler i direktivet, dvs. de som handlar om elektroniskt uppgiftslämnande, omfattas dock inte av tidsbegränsningen utan är permanenta.

Eftersom de permanenta reglerna om elektroniskt uppgiftslämnande som finns i artikel 2 i direktivet inte föranleder något förslag om nya svenska regler, kommer alla de nya reglerna i den svenska lagstiftningen att motsvara dem som omfattas av tidsbegränsningen i direktivet. Alla regler i förslaget är därför tidsbegränsade.

Av artikel 5 i direktivet framgår att kommissionen skall utvärdera det nya systemet och lämna en rapport över detta. Senast den 30 juni 2006 skall rådet fatta beslut om vad som skall gälla från och med den 1 juli 2006. Enligt direktivet skall rådet antingen i enlighet med artikel 93 i fördraget besluta om åtgärder för en lämplig elektronisk mekanism på icke-diskriminerande grund för att påföra, deklarerat, uppbära och fördela skatteintäkter på elektroniska tjänster med beskattning på konsumtionsplatsen, eller om så anses nödvändigt av praktiska skäl på grundval av ett förslag från kommissionen genom enhälligt beslut förlänga tidsfristen för de regler som införts genom direktivet. Artikel 93 i Romfördraget innebär att rådet enhälligt på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén skall anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om bl.a. omsättningsskatter i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att den inre marknaden skall fungera.

Konstruktionen av bestämmelserna om giltighetsperioden i direktivet innebär att direktivets regler endast skall gälla i tre år och att man har föreskrivit vilka beslut som skall fattas därefter. Avsikten är att om det när tidsperioden gått ut finns en ny, bättre ordning som kan ersätta den särskilda ordningen så skall den införas. Om tekniken för en sådan ordning inte finns eller om länderna inte lyckats besluta om en sådan, skall man besluta om förlängning av gällande ordning. Skulle länderna inte heller lyckas enas om en förlängning, upphör reglerna att gälla och man återgår till den ordning som gällde innan reglerna infördes, dvs. till den ordning som gäller i dag. Syftet med formuleringen är att det skall finnas en press på kommissionen och medlemsländerna att arbeta fram ett bättre system som bygger på mer tekniskt avancerade lösningar.

8 Ekonomiska konsekvenser

Det finns inte någon aktuell statistik över hur stor den elektroniska handeln med tjänster är. Det finns inte heller några detaljerade prognoser över den kommande utvecklingen. Bedömningarna av vad de föreslagna förändringarna av reglerna för elektroniskt levererade tjänster kan komma att ge för ekonomiska effekter för företagen eller staten måste därför bygga på mycket grova antaganden. Förslaget kommer dock sannolikt att medföra ökade skatteintäkter. Genom de nya reglerna klargörs att företag från tredje land som säljer elektroniska tjänster till privatpersoner i Sverige är skyldiga att betala skatt här. Hur stora de ökade intäkterna blir beror bl.a. på hur marknaden utvecklas och på hur företagen kommer att agera. Ökningen av skatteintäkterna kan bli mindre om företag från tredje land väljer att etablera sig i ett annat EG-land än Sverige i stället för att utnyttja den särskilda ordningen. Företaget kommer då att följa reglerna för EG-företag och ta ut den skatt som gäller i det land där det är etablerat oberoende av var kunden finns.

En grov uppskattning av vad de nya reglerna kan ge för effekter måste innehålla en uppskattning även av branschens utveckling. De svenska hushållens köp av varor och tjänster via Internet uppgick år 1998 till 0,9 miljarder kronor, år 1999 till 2,7 miljarder kronor och år 2000 till 5,5 miljarder kronor.¹⁹ Mycket tyder på att hushållens handel via Internet kommer att fortsätta öka, men kanske inte lika dramatiskt som tidigare år. Vid ett antagande att handeln över Internet utvecklas i samma takt som hushållens totala konsumtion, kommer omsättningen att uppgå till 6,1 miljarder kronor år 2003 och 6,4 miljarder kronor år 2004.

Vid beräkningar av de statsfinansiella effekterna av de nya reglerna måste vissa antaganden göras om hur stor andel av hushållens konsumtion över Internet som är tjänster samt hur stor andel av den handeln som sker med tredje land.

Den största andelen av handeln över Internet omfattar med stor sannolikhet varor. En stor andel av handeln med tjänster sker förmodligen med andra medlemsstater.

Om man antar att 10 procent av handeln är handel med tjänster samt att 10 procent av handeln med tjänster sker med tredje land, så kommer omsättningen att uppgå till 61 miljoner kronor år 2003 och 64 miljoner kronor år 2004. År 2003 kommer därmed statsbudgeten att förstärkas med 6 miljoner kronor brutto. Motsvarande siffra för år 2004 blir 13 miljoner kronor. Den varaktiga nettoeffekten blir 11 miljoner kronor. Det måste dock betonas att dessa beräkningar bygger på mycket grova antaganden.

Eftersom försäljningar från tredje land till konsumenter i Sverige i fortsättningen skall beskattas, förbättras konkurrenssituationen för de svenska företagen jämfört med dagens situation. Detta kan antas få en positiv effekt för de inhemska företagen, vilket även påverkar statens ekonomi positivt.

Vad gäller svenska företags försäljning till kunder i tredje land, klargörs i förslaget att dessa inte skall beskattas. Detta torde dock inte

¹⁹ Källa: *E-handel och statens instrument för att utveckla förutsättningarna* (2002), Post- och telestyrelsen.

leda till minskade intäkter för staten, eftersom tillämpningen redan i dag är sådan att de inte beskattas.

Vad gäller förslaget avseende radio- och TV-sändningar, antas detta inte ge några ekonomiska effekter eftersom enligt vad som inhämtats dessa tjänster än så länge inte köps från tredje land i någon nämnvärd omfattning.

För skattemyndigheternas del, främst Riksskatteverket och Skattemyndigheten i Stockholm, kommer förslaget i viss mån att leda till ökade kostnader i viss mån. Förslaget innebär att ett nytt system måste utvecklas för hantering av den särskilda ordningen för redovisning av skatten. En del arbete kommer att utföras av EG-kommissionen. Arbetet avseende den nationella hanteringen måste dock utföras av Riksskatteverket. Den största delen av detta arbete kommer att behöva utföras under hösten 2002 och våren 2003 eftersom systemet skall tas i drift den 1 juli 2003. Det nya systemet kommer att medföra ett visst löpande arbete efter ikraftträdandet med överföring och mottagande av uppgifter och betalningar till och från de övriga EG-länderna, vilket till en del kommer att utföras genom manuella rutiner. I förhållande till hur många företagare som kommer att välja Sverige som kontaktpunkt, kommer således arbetsbelastningen på Skattemyndigheten i Stockholm att öka. Det kan dock antas att många företag från tredje land kommer att välja en kontaktstat med ett språk som är mer känt än svenska, varför det kan antas att arbetsbelastningen på Skattemyndigheten i Stockholm inte kommer att öka i någon större omfattning. Det kan antas att det krävs mer resurser för hanteringen det första året än vad som kommer att krävas kommande år.

Totalt kan kostnaden för Riksskatteverket och Skattemyndigheten i Stockholm beräknas till ca 700 000 kr år 2002, 2 540 000 kr år 2003, 750 000 kr år 2004 och därefter 625 000 kr per år. De kostnader som uppstår till följd av de nya bestämmelserna skall täckas med befintliga resurser.

Det är inte troligt att förslaget kommer att medföra behov av resursförstärkning till domstolarna.

Sammantaget kan det antas att förslaget kommer att ge en positiv ekonomisk effekt för staten.

9 Konsekvenser för små och medelstora företag

De föreslagna reglerna innebär att försäljning av elektroniskt levererade tjänster från tredje land till konsumenter i Sverige skall beskattas här. Detta förbättrar konkurrensituationen för de inhemska företagen gentemot de företag från tredje land som tidigare har sålt motsvarande tjänster till Sverige utan att debitera skatt. De föreslagna reglerna innebär att tjänsterna skall beskattas med 25 % skatt oavsett om de säljs från företag i Sverige eller från företag i ett land utanför EG. Reglerna innebär även att svenska företag som säljer elektroniskt levererade tjänster på export från Sverige till köpare i ett land utanför EG inte skall ta ut mervärdesskatt. Genom dessa åtgärder kommer företag från tredje land och inhemska företag att kunna agera på lika villkor vad gäller

mervärdesbeskattningen. Åtgärderna är inte direkt riktade mot små och medelstora företag, men de kommer att påverka situationen även för dessa företag.

10 Författningskommentar

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

Alla uppgifter om EG-regler avser EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) om inte något annat anges.

5 kap.

7 §

Punkt 11 i *andra stycket* numreras om till 13. Punkt 11 får en ny lydelse och en ny punkt 12 införs. Genom detta kommer radio- och TV-sändningar samt tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg att beskattas enligt reglerna i 7 §. Det innebär att när tjänsterna i punkt 11 och 12 tillhandahålls från ett land utanför EG till Sverige skall beskattning ske här. Detta gäller oavsett om köparen är näringsidkare eller inte. Är köparen en näringsidkare, blir denne skattskyldig för förvärvet och skall således stå för redovisning och betalning av skatten i Sverige. Om köparen inte är en näringsidkare, skall säljaren redovisa och betala skatten. Detta följer av 1 kap. 2 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen (1994:200, ML). En möjlighet att under vissa förutsättningar tillämpa en förenklad beskattningsordning föreslås för tjänster som levereras på elektronisk väg enligt punkt 12, se avsnitt 6.4.2 och det föreslagna nya 10 a kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL). I fråga om tjänster som tillhandahålls inom EG innebär det att beskattning skall ske i köparens land om han är en näringsidkare. Han är även skattskyldig enligt 1 kap. 2 § ML, jfr artikel 21 i sjätte direktivet. De nya reglerna innebär ingen ändring i fråga om tjänster som tillhandahålls en privatperson i Sverige från ett annat EG-land. När det gäller den EG-interna handeln till privatpersoner gäller alltjämnt huvudregeln i 5 kap. 8 §, dvs. beskattning i Sverige om säljaren har sitt fasta etableringsställe här.

I punkt 12 finns en lista med exempel på vilka typer av tjänster som bestämmelsen om elektroniskt levererade tjänster omfattar. Listan motsvarar den lista som finns i bilaga L till sjätte direktivet enligt ändringen genom direktiv 2002/38/EG. Listan är inte uttömmande utan endast en exemplifiering. Avsikten är att listan skall kunna omfatta fler elektroniska tjänster, dels sådana som finns redan i dag, dels sådana som kommer att finnas i framtiden.

I punkt d nämns spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar. Detta är en typ av tillhandahållande som omfattas av artikel 13.B 6 f i sjätte direktivet och därmed är undantaget om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat. I den svenska lagstiftningen regleras undantaget för tillhandahållande av spel i 3 kap. 23 § 5 ML. Även om omsättningen i fråga oftast är undantagen från

beskattning i medlemsstaterna, gjordes vid förhandlingarna i rådsarbetsgruppen bedömningen att de ändå borde tas med i listan i bilaga L, eftersom det ansågs kunna förekomma att vissa av dem beskattas. För att ytterligare förtydliga att denna reglering i bilaga L inte i sig medför att beskattning skall ske, gjordes följande uttalande till protokollet från rådsmötet den 7 maj 2002 när de nya bestämmelserna antogs: ”Rådet och kommissionen noterar att regleringen av beskattningssorten för hasardspel och spel om pengar inte kommer att påverka de nuvarande skattebefrielserna i medlemsstaterna eller andra gällande restriktioner som rör tillgång till denna sorts tillhandahållande av tjänster över gränserna.”

Punkt e omfattar tillhandahållande av distansundervisning. Eftersom hela listan avser tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, gäller det även distansundervisning. Det kan avse en interaktiv eller databasbaserad undervisning. Det är således inte fråga om kurser som ges via postorder eller kurser där korrespondensen endast sker via e-postmeddelanden.

Bestämmelserna motsvarar artikel 9.2 e och f samt 9.3 och 4 i det sjätte direktivet enligt lydelsen i artikel 1.1 i direktiv 2002/38/EG.

I fråga om vad som avses med TV-sändningar, kan lämpligen ledning hämtas i direktiv 89/552/EG²⁰. Se vidare avsnitt 6.1 om elektroniska tjänster samt radio- och TV-sändningar.

Av ett nytt *fjärde stycke* framgår att även om tillhandahållandet av ett fast telefonabonnemang eller en fast anslutning för radio- eller TV-sändningar enligt tidigare stycken skall anses tillhandahållna i Sverige eftersom köparen är bosatt här, skall de ändå anses tillhandahållna utom landet om tjänsten avser fast anslutning i ett land utanför EG (se avsnitt 6.2.1). Bestämmelsen motsvarar artikel 9.2 e i det sjätte direktivet. Bestämmelsen i det nya fjärde stycket föranleder en ändring av *första stycket 2*.

8 kap.

1 a §

Bestämmelsen är ny. Den motsvarar artikel 26c.B 8 i det sjätte direktivet (enligt ändringen i direktiv 2002/38/EG) och innebär att den som redovisar mervärdesskatt enligt den särskilda ordningen i 10 a kap. SBL inte har någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv för verksamheten. Av den nya bestämmelsen i 10 kap. 4 a § ML framgår att den skattskyldige i stället kan ansöka om återbetalning av ingående mervärdesskatt som betalats i Sverige enligt de regler som gäller för återbetalning till utländska företagare. Regeln har införts för att förhindra att den särskilda ordningen utnyttjas för bedrägerier. Se även avsnitt 6.4.2.

²⁰ Rådets direktiv 89/552/EEG av den 3 oktober 1989 om samordning av vissa bestämmelser som fastställts i medlemsstaternas lagar och andra författningar om utförandet av sändningsverksamhet för television, Celex 31989L0552.

10 kap.

4 a §

Bestämmelsen är ny. Den som redovisar mervärdesskatt enligt den särskilda ordningen i 10 a kap. SBL har ingen avdragsrätt, se 8 kap. 1 a §. Den ingående mervärdesskatten som betalats i Sverige kan i stället återfås efter ansökan. Då gäller samma regler som vid återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare (10 kap. 3–4 §§ och 19 kap. 2–9 §§ ML). De begränsningar i avdragsrätten som finns i 8 kap. 9, 15 och 16 § skall gälla även i dessa fall. Återbetalningsrätten gäller den som redovisar svensk mervärdesskatt enligt den särskilda ordningen i Sverige eller enligt motsvarande ordning i ett annat EG-land.

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 8 i det sjätte direktivet (enligt ändringen i direktiv 2002/38/EG). Se även avsnitt 6.4.2.

Rubriken närmast före rubriken ”Hjälporganisationer och utländska beskickningar”.

Som en följd av att en ny paragraf 4 a tas in efter 4 § måste rubriken därefter ändras så att den omfattar paragraferna 1–4 a.

19 kap.

11 a §

Bestämmelsen är ny. Den som redovisar mervärdesskatt enligt den särskilda ordningen i 10 a kap. SBL har ingen avdragsrätt, se 8 kap. 1 a §. Den ingående mervärdesskatten som betalats i Sverige kan i stället återfås efter ansökan. Då gäller samma regler som för återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare. Se även avsnitt 6.4.2.

Ikraftträdandebestämmelser

De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 juli 2003. På grund av att det direktiv som ligger till grund för de nya reglerna endast skall gälla i tre år, dvs. till och med den 30 juni 2006, har en begränsning även införts av lagens giltighetsperiod. Reglerna upphör därför att gälla den 1 juli 2006.

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

10 a kap.

Kapitlet är nytt och innehåller regler motsvarande dem som finns i artikel 26c i dess lydelse enligt artikel 1.3 i direktiv 2002/38/EG. Bestämmelserna kommenteras även i avsnitt 6.4.2.

1 §

Paragrafen motsvarar artikel 26c.B 1.

Den innebär att en person som är skattskyldig för omsättning av elektroniska tjänster till personer som inte är skattskyldiga inom EG, t.ex. privatpersoner, kan ansöka hos skattemyndigheten om att få tillämpa en särskild ordning för redovisningen av mervärdesskatten. Detta gäller bara för de personer som inte har sätet för sin ekonomiska aktivitet eller ett fast etableringsställe inom EG och inte är bosatta eller stadigvarande

vistas inom EG. Reglerna gäller således för näringsidkare från tredje land som levererar tjänster elektroniskt till privatpersoner i EG.

Med begreppet skattemyndighet avses i kapitlet endast Skattemyndigheten i Stockholm. Det är den myndigheten som handlägger ärenden om utländska företagens beskattning.

Om näringsidkaren från tredje land redan är registrerad till mervärdesskatt inom EG, eller är skyldig att registrera sig inom EG, får han inte utnyttja den särskilda ordningen. Då skall all mervärdesskatt i stället redovisas enligt de allmänna reglerna. Vad gäller de tjänster som levereras elektroniskt till privatpersoner, innebär detta att registrering, redovisning och betalning i sådant fall skall ske i varje land där kunderna finns.

Identifiering för redovisning enligt den särskilda ordningen skall inte heller ske i Sverige om näringsidkaren redan anmält sig och blivit identifierad enligt den särskilda ordningen för elektronisk handel i ett annat EG-land.

2 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c:B 2 första stycket första meningen. Den som omfattas av ett identifieringsbeslut skall också tilldelas ett särskilt identifieringsnummer.

3 §

Den säljare från tredje land som är skattskyldig i Sverige för leverans av elektroniska tjänster till konsumenter här, har möjlighet att välja ett annat land än Sverige som kontaktpunkt i EG. Säljaren skall då fullgöra sina skyldigheter vad gäller redovisning och betalning av skatt till det landet. Säljaren anses ha fullgjort sina skyldigheter i Sverige om det skett genom att en särskild ordning i det andra landet motsvarande den i 10 a kap. SBL har tillämpats. Deklarationsuppgifterna och betalningarna skall överföras av det landets myndigheter till de svenska myndigheterna. Hur detta skall gå till framgår av rådets förordning 792/2002/EG av den 7 maj 2002²¹.

Eftersom Sverige fortfarande är beskattningsland för de omsättningar som redovisas enligt den särskilda ordningen i ett annat EG-land, skall de förfaranderegler som gäller i Sverige även gälla för skatt som redovisas i det andra EG-landet, se 13–22 §§.

4 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 2 första stycket.

Sedan identifiering skett, skall näringsidkaren underrätta skattemyndigheten om eventuella förändringar av de uppgifter som lämnats. Skattemyndigheten skall också underrättas om verksamheten upphör eller om den förändras så att den särskilda ordningen inte längre får tillämpas.

²¹ Rådets förordning 792/2002/EG av den 7 maj 2002 om ändring för en begränsad tid av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) när det gäller ytterligare åtgärder för elektronisk handel (EGT L 128, 15.5.2002, s. 1, Celex 32002R0792).

5 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 4.

När den skattskyldige blivit identifierad enligt den särskilda ordningen, består identifieringen tills skattemyndigheten beslutar att den skall upphöra.

I bestämmelsen tas fyra situationer upp då skattemyndigheten skall återkalla ett beslut om identifiering. Det skall ske när näringsidkaren anmäler att han inte längre tillhandahåller elektroniska tjänster, när det på annat sätt kan antas att hans verksamhet avslutats, när han inte uppfyller kraven för att få använda den särskilda ordningen eller när han missköter sig och vid upprepade tillfällen underlåter att följa reglerna i den särskilda ordningen.

Beslutet kan omprövas av skattemyndigheten och överklagas till allmän förvaltningsdomstol enligt reglerna i 14, 15 och 17 §§.

6 – 7 §§

Bestämmelserna motsvarar artikel 26c.B 5 första stycket första meningen.

Av bestämmelsen i 6 § framgår att mervärdesskatten skall redovisas i en särskild skattedeklaration för mervärdesskatt vid tillhandahållande av tjänster på elektronisk väg från ett land utanför EG, en s.k. e-handelsdeklaration. Av kontrollskäl skall en e-handelsdeklaration lämnas för varje redovisningsperiod, även om någon omsättning inte förekommit och det därför inte finns något att redovisa. Bestämmelsen motsvarar gällande bestämmelser för skattedekclarationer i Sverige, jfr 10 kap. 13 § första stycket och 14 § SBL.

Av bestämmelsen i 7 § framgår att redovisningsperioden är ett kalenderkvartal.

8 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 5 andra stycket.

I bestämmelsen anges vilka uppgifter e-handelsdeklarationen skall innehålla. Eftersom det endast lämnas en deklaration inom EG, måste den innehålla uppgifter om omsättningar till alla aktuella EG-länder. För varje EG-land skall därför anges dels det sammanlagda värdet (exklusive mervärdesskatt) av elektroniska tjänster som tillhandahållits till köpare i detta land, dels det sammanlagda beloppet av skatten på dessa omsättningar, dels tillämplig skattesats i landet. Deklarationen skall dessutom innehålla näringsidkarens identifieringsnummer i Sverige och det totala skattebelopp som skall betalas för alla omsättningar inom EG. Fler identifieringsuppgifter har inte ansetts behövas, eftersom man genom identifieringsnumret kan få fram de andra identifieringsuppgifter som näringsidkaren lämnat vid identifieringen. Deklarationen kommer därmed att innehålla färre uppgifter än vad en skattedeklaration gör enligt 10 kap. 17 § SBL. En orsak till detta är att EG-länderna har velat förenkla hanteringen så mycket som möjligt för de näringsidkare i tredje land som skall redovisa mervärdesskatt i EG utan att vara etablerade här.

9 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 6.

I direktivet sägs att deklaration och betalning skall ske i euro. De länder som inte har euro som nationell valuta, får dock begära att den nationella valutan skall tillämpas i stället. Även om Sverige inte är med i det europeiska valutasamarbetet skall e-handelsdeklarationen och betalningen ske i euro. För att underlätta hanteringen, skall redovisningen ske i hela euro. Eventuella cent tas inte med.

I bestämmelsen anges också hur omräkning skall ske till euro för det fall försäljning skett i annan valuta. Se närmare avsnitt 6.4.2.

10 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 5 första stycket andra meningen.

I bestämmelsen anges att e-handelsdeklarationen skall ha inkommit till skattemyndigheten senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång.

11 §

Av bestämmelsen, som till viss del motsvarar artikel 26c.B 5 första stycket första meningen, framgår att en e-handelsdeklaration skall lämnas i form av ett elektroniskt meddelande. Deklarationen skall enligt 10 § lämnas till Skattemyndigheten i Stockholm. Deklarationen kan enligt denna paragraf i stället tas emot av Riksskatteverket på skattemyndighetens vägnar, om skattemyndigheten och Riksskatteverket kommit överens om att det innebär en bättre hantering.

12 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 7 första meningen. Skatten skall ha betalats senast den 20 i månaden efter redovisningsperiodens utgång, dvs. samtidigt som deklarationen skall vara inne enligt 4 §. Den skall betalas till ett särskilt konto i euro hos skattemyndigheten. Skatten anses betald samma dag den bokförs på skattemyndighetens konto (jfr bestämmelsen i 16 kap. 3 § som avser andra skatteinbetalningar).

13 §

I bestämmelsen finns en hänvisning till bestämmelserna om omprövning i 21 kap. Bestämmelserna om omprövning i 21 kap. kommer att gälla sådan skatt för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige. De kommer således dels att gälla sådan svensk mervärdeskatt som redovisas i en e-handelsdeklaration hit, dels sådan svensk skatt som redovisas i en motsvarande e-handelsdeklaration till ett annat EG-land. Om inte annat anges, skall bestämmelserna även gälla för beslut om identifiering eller om återkallelse av ett identifieringsbeslut. I 14 och 15 §§ finns dock bestämmelser om bl.a. omprövningstider för dessa senare typer av beslut, vilka avviker från dem i 21 kap.

14 och 15 §§

I bestämmelsen regleras möjligheten till omprövning av de beslut som rör rätten att redovisa skatten enligt den särskilda ordningen. Ett beslut av skattemyndigheten att inte medge att den särskilda ordningen används kan omprövas på begäran av den ansökande näringsidkaren, av

skattemyndigheten eller av Riksskatteverket. Begäran omprövning skall ha kommit in senast fyra veckor efter den dag beslutet för vilket omprövning begärs meddelats.

16 §

I bestämmelsen finns en hänvisning till bestämmelsen i 22 kap. om överklagande. Dessa bestämmelser skall på samma sätt som bestämmelserna om omprövning gälla sådan skatt för vilken skattskyldighet föreligger i Sverige. Liksom vad som gäller vid omprövning skall om inte annat anges bestämmelserna i 22 kap. gälla även för identifieringsbeslut etc. I 17 § finns en särskild bestämmelse om tid för överklagande av identifieringsbeslut etc.

17 §

Av bestämmelsen framgår att ett överklagande av beslut avseende en identifiering skall ha kommit in senast fyra veckor från den dag det överklagade beslutet meddelades. Överklagande kan göras av den skattskyldige eller av Riksskatteverket.

18–21 §§

Om inget annat anges, gäller skattebetalningslagen (1997:483) i tillämpliga delar även för mervärdesskatt som redovisas i en e-handelsdeklaration. Detta blir konsekvensen av att de nya bestämmelserna om den särskilda ordningen tas in i skattebetalningslagen. I 18–22 §§ har en skillnad gjorts mellan bestämmelser som avser redovisningen i deklARATIONEN (18 och 19 §§) och bestämmelser som riktar sig till den som är skattskyldig i Sverige (20–22 §§). De förra avser t.ex. förseningsavgifter och föreläggande att lämna e-handelsdeklaration. De senare avser t.ex. omprövning av ett beskattningsbeslut.

De fall där bestämmelserna inte skall gälla vid redovisning av mervärdesskatt i en e-handelsdeklaration räknas upp i 18 §. Det gäller bl.a. bestämmelser om valuta (av 9 § framgår att deklARATIONEN skall upprättas i euro), registrering (dessa skattskyldiga skall inte registreras enligt de allmänna reglerna), skattedeklARATIONER (sådana lämnas inte i dessa fall), befrielse från att betala skatt, bevarande av räkenskaper (en ny bestämmelse om detta föreslås i 22 §), anstånd med deklARATIONEN och betalning, skönsbeskattning (skall inte ske), ränta på skattebelopp, omprövning (nya bestämmelser om detta föreslås i 14 och 15 §§), överklagande (nya bestämmelser föreslås i 17 §) samt ombud för utländska företagare (krav på ombud för dessa finns inte, se artikel 26c.B 10).

I några fall skall bestämmelser som uttryckligen avser skattedeklARATIONER även tillämpas för e-handelsdeklARATIONER. Dessa fall räknas upp i 19 §. Det gäller bestämmelsen i 10 kap. 27 § om att skattemyndigheten kan förelägga den skattskyldige att lämna e-handelsdeklARATIONEN om han inte fullgör sina skyldigheter och bestämmelsen i 21 kap. 1 § om omprövning av beslut.

En del bestämmelser i skattebetalningslagen riktar sig särskilt till ”den som är skattskyldig” i Sverige. Som framgår av 10 a kap. 2 § kan en skattskyldig välja att fullgöra sin redovisningsskyldighet i ett annat EG-

land. Sverige är dock fortfarande beskattningsland för sådana omsättningar som skett här i landet och näringsidkaren är skattskyldig här för omsättningar till köpare här i landet. En del regler i skattebetalningslagen skall inte gälla för dessa skattskyldiga. Det framgår av 20 § och gäller bl.a. registrering, skattedeklarationer, befrielse från skatt, bevarande av räkenskaper, betalningsanstånd, ränteberäkning och ombud för utländska företagare. Bestämmelserna om omprövning, efterbeskattning och överklagande av beskattningsbeslut i 21 och 22 kap. skall gälla även svensk mervärdesskatt som redovisas för elektroniskt levererade tjänster.

I 21 § anges bestämmelser i skattebetalningslagen som skall gälla även den som är skattskyldig i Sverige och redovisar skatten enligt den särskilda ordningen här eller i ett annat EG-land. Vissa bestämmelser som tas upp i 21 § tas även upp i 18 §. Detta beror på att 18 § riktar sig till den som är identifierad i Sverige, men som inte nödvändigtvis också är skattskyldig här. Bestämmelsen i 21 § avser den som är skattskyldig här.

Vissa regler om förfarandet i skattebetalningslagen skall inte tillämpas på sådan mervärdesskatt som redovisas i en e-handelsdeklaration till Sverige, men där ett annat EG-land är beskattningsland. Detta följer av att skattebetalningslagen inte blir generellt tillämplig eftersom denna skatt inte omfattas av mervärdesskattelagen och därmed enligt 1 kap. 1 § SBL inte heller av skattebetalningslagen. Den som redovisar skatt hänförligt till ett annat EG-land är inte skattskyldig för den skatten här i Sverige.

22 §

Bestämmelsen motsvarar artikel 26c.B 9.

I bestämmelsen hänvisas till reglerna i 14 kap. 2 § första stycket SBL, vari det stadgas att den skattskyldige skall se till att det finns underlag för fullgörandet av deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Av bestämmelsen framgår också att den skattskyldige skall göra underlaget tillgängligt på elektronisk väg för skattemyndigheten eller för beskattningsmyndigheterna i den stat där konsumtionen av tjänsten skett, dvs. där beskattning skall ske, om dessa myndigheter begär det.

I andra stycket anges att underlaget skall bevaras i 10 år efter utgången av det år då den transaktion som underlaget avser genomfördes.

Ikraftträdandebestämmelser

De nya reglerna träder i kraft den 1 juli 2003. På grund av att det direktiv som ligger till grund för de nya reglerna endast skall gälla i tre år, dvs. fram till den 1 juli 2006, har en begränsning även införts av lagens giltighetsperiod. Reglerna upphör därför att gälla den 1 juli 2006.