

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2014-04-08

Närvarande: F.d. justitieråden Susanne Billum och Severin Blomstrand samt justitierådet Kristina Ståhl.

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

Enligt en lagrådsremiss den 27 mars 2014 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (2014:50) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
3. lag om ändring i lagen (2011:1245) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster,
4. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
5. lag om ändring i lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import, m.m.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av rättssakkunniga Ann Linders.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

I lagrådsremissen lämnas förslag till nya regler om den mervärdesskatterättsliga behandlingen av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som tillhandahålls över landgränserna till privatpersoner och andra som inte är beskattningsbara personer. Förslagen är föranledda av ändringar i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Enligt nuvarande regler anses tjänster av de aktuella slagen som tillhandahålls från en säljare inom EU till en köpare i ett annat EU-land omsatta i säljarens land. Mervärdesskatt ska därmed tas ut enligt reglerna i det landet. Enligt förslaget ska reglerna om omsättningsland ändras så att tjänsterna i stället ska beskattas i köparens land. Denna ordning gäller redan nu när sådana tjänster tillhandahålls mellan ett land utanför EU och ett land inom EU.

Förutom ändringar i de materiella reglerna föreslås också ändringar av de förfaranderegler som tillämpas vid beskattningen av de aktuella tjänsterna.

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

5 kap. 17 och 18 §§

Paragraferna innehåller bestämmelser om omsättningsland vid tillhandahållande av vissa uppräknade tjänster. I 5 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, finns en hänvisning till de bestämmelser som reglerar i vilka fall en omsättning ska anses som en omsättning inom landet. Den paragrafen måste kompletteras med en hänvisning även till 17 och 18 §§.

I 17 § första stycket anges att de uppräknade tjänsterna är omsatta utomlands, om de förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person och förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett land utanför EU. Enligt andra stycket ska tjänsterna dock anses vara omsatta inom landet om de faktiskt används och utnyttjas i Sverige.

I paragrafen anges inte om dessa bestämmelser om omsättningsland gäller oavsett varifrån tjänsterna tillhandahålls. Vid föredragningen har dock upplysts att avsikten är att de endast ska vara tillämpliga när tjänsterna tillhandahålls från Sverige. Lagtekniskt ska detta framgå av att huvudregeln i 5 kap. 6 § är att tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet om säljaren finns här. Eftersom 17 § är ett undantag från den huvudregeln ska villkoret att säljaren ska finnas i Sverige underförstått anses gälla även vid tillämpningen av den paragrafen.

Lagrådet anser att regleringen måste förtydligas. I den nuvarande lydelsen av bestämmelserna anges att de aktuella tjänsterna är omsatta utomlands "även om de tillhandahålls från Sverige". Därigenom tydliggörs kopplingen mellan undantagsregeln och huvudregeln i 6 §. Lagrådet förordar att denna eller en liknande formulering förs in även i den föreslagna paragrafen.

I författningskommentaren anges att bestämmelsen i andra stycket motsvarar den nuvarande lydelsen av 17 §. I den nuvarande 17 § finns dock ingen bestämmelse om att tjänster i vissa fall ska anses vara omsatta i Sverige. Det synes inte heller finnas någon annan nu gällande bestämmelse som ger tydligt stöd för att beskattning kan ske i Sverige för tjänster som faktiskt används och utnyttjas här. Författningskommentaren bör förtydligas i detta hänseende (jfr även vad som sägs om denna fråga i allmänmotiveringen, s. 62 f.).

19 kap. 30 §

I första stycket i paragrafen finns hänvisningar till vissa andra bestämmelser i 19 kap. som ska gälla vid återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 4 a §. Bl.a. hänvisas till 25 § första stycket, andra stycket 1 och 3 och tredje–sjätte styckena. Hänvisningen till tredje och sjätte styckena bör utgå. Dessa stycken är endast kompletteringar till bestämmelsen i 25 § andra stycket 2 och den bestämmelsen omfattas inte av hänvisningen i 30 §.

I 30 § andra stycket anges att ansökan om återbetalning ska göras i det EU-land där den sökande är etablerad. I författningskommentaren bör förtydligas vad som gäller för den som är etablerad i flera länder (jfr s. 110 i remissen).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I första punkten anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2015. Enligt andra punkten gäller äldre bestämmelser fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

I förslaget till lag om ändring i lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster, vilket också finns med i remissen, har övergångsbestämmelsen utformats på ett annat sätt. Där anges att lagen ska tillämpas på redovisningsperioder som börjar efter utgången av december 2014.

Lagrådet ifrågasätter om inte övergångsbestämmelserna borde vara likalydande i de två lagförslagen. I vart fall bör det klargöras vilka skäl som ligger bakom att de utformats på olika sätt.

Förslaget till lag om ändring i lagen om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

4 b §

I paragrafen finns bestämmelser om villkoren för att ett s.k. identifieringsbeslut ska fattas när det gäller beskattningsbara personer som är etablerade inom EU. Villkoren i punkterna 6–8 synes delvis överlappa varandra. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör klargöras hur dessa villkor förhåller sig till varandra och vilka situationer som respektive villkor är avsett att ta sikte på.

4 c §

I paragrafen föreskrivs att en beskattningsbar person som "valt att" omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 b § är bunden av beslutet under viss tid. Enligt Lagrådets mening bör orden "valt att" strykas. Att ett sådant beslut kan fattas endast efter ansökan framgår av 4 §.

5 och 6 §§

Rubrikerna före dessa paragrafer lyder "Den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt tredjelandtsordningen" respektive "Den som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land". I paragraferna finns dock inga bestämmelser om vilka som omfattas av sådana beslut, utan där regleras vad som i vissa avseenden gäller när ett identifieringsbeslut har fattats. Rubrikerna är därmed missvisande och bör ändras.

10–15 §§

Paragraferna finns under rubriken "Deklaration och betalning av mervärdesskatt". Trots att det rör sig om förhållandevis få paragrafer har vidare införts ett antal underrubriker. Lagrådet anser att underrubrikerna i detta fall snarare försvårar än underlättar läsningen av bestämmelserna och förordar att de tas bort. Om de ändå ska behållas måste rubriken före 10 § omformuleras. Med nuvarande formulering ("Deklaration ska lämnas för varje kalenderkvartal") ger rubriken intryck av att vara en regel, vilket inte är lämpligt. Även de två övriga underrubrikerna bör ändras så att de inte är formulerade som frågor.

I 12 § finns bestämmelser om vad en deklARATION ska innehålla. I första stycket 2 anges att vissa uppgifter ska lämnas för varje land där tillhandahållanden ska beskattas. I andra stycket finns en definition av vad som avses med "varje land". Detta är endast en upplysningsbestämmelse men kan uppfattas som en bestämmelse som reglerar frågan om beskattningsland. Det bör övervägas om andra stycket kan tas bort och denna upplysning i stället lämnas i författningsscommentaren.

I 12 a § 2 anges att deklARATIONEN i vissa fall ska innehålla uppgift om "det fasta etableringsställets registreringsnummer till mervärdesskatt eller motsvarande". Enligt Lagrådets mening är det inte klart vad som avses med "motsvarande". Bestämmelsen bör förtydligas, exempelvis genom att på samma sätt som i direktivbestämmelsen hänvisa till "skatteregistreringsnummer" eller genom att lägga till ordet "uppgift" eller liknande efter ordet "motsvarande".

17, 17 a och 18 §§

I paragraferna regleras förutsättningarna för omprövning av Skatteverkets beslut om identifiering eller återkallelse. Enligt 17 § första stycket ska Skatteverket ompröva ett sådant beslut om den som beslutet gäller begär det, om beslutet överklagas eller om det finns andra skäl. Enligt 17 a § får ett identifieringsbeslut inte omprövas på initiativ av Skatteverket till nackdel för den som beslutet gäller. I 18 § första stycket anges att om Skatteverket på eget initiativ omprövar ett beslut så ska omprövningsbeslut meddelas senast två månader från den dag då beslutet meddelades. Ett omprövningsbeslut som är till fördel för den som beslutet gäller får dock enligt andra stycket meddelas även efter denna tid.

Lagrådet anser att förhållandet mellan dessa bestämmelser är oklart. Detta gäller särskilt förhållandet mellan å ena sidan 17 och 17 a §§ och å andra sidan 18 §. Bestämmelsen i 18 § första stycket synes endast gälla beslut som är till nackdel för den som beslutet gäller. Mot bakgrund av bestämmelsen i 17 a § bör klargöras vilka situationer den bestämmelsen är tänkt att träffa. Det bör överhuvudtaget klargöras närmare vilka beslut som kan omprövas med stöd av 17 § första stycket och vad en sådan omprövning kan gå ut på.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör bestämmelserna ses över så att det klart framgår när omprövning kan ske.

22 a §

I paragrafen regleras frågan om deklarationsombud. I första meningen anges att Skatteverket får godkänna en fysisk person som har utsetts som deklarationsombud av den som omfattas av ett identifieringsbeslut. I andra meningen föreskrivs att för godkännande tilläm-

pas vissa uppräknade bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Uttrycket att Skatteverket "får" godkänna ett deklara-tionsombud kan ge intryck av att verket har ett större skönsmässigt utrymme än vid tillämpningen av SFL, där det anges att sådant ombud "ska" godkännas om villkoren i 6 kap. 6 och 7 §§ är uppfyllda. Vid föredragningen har upplysts att detta inte är avsikten. Bestämmelsen bör därför omformuleras så att deklara-tionsombud ska godkännas under de förutsättningar som anges i SFL. Vidare bör hänvisningen i andra meningen omformuleras eftersom vissa av de bestämmelser som räknas upp där inte gäller godkännande av deklara-tionsombud utan andra frågor, såsom ett sådant ombuds behörighet.

Enligt författningskommentaren innebär bestämmelsen att ett företag som har Sverige som identifieringsstat och som tillämpar den s.k. unionsordningen för att redovisa mervärdesskatt kan anlita ett deklara-tionsombud. Av detta uttalande synes följa att företag som tillämpar den s.k. tredjelandsordningen inte har rätt att anlita ett sådant ombud. Om detta är avsikten måste paragrafen förtydligas, t.ex. genom att det preciseras att det ska vara fråga om ett identifieringsbeslut enligt 4 b §.

23 §

I paragrafen finns en uppräknig av ett stort antal bestämmelser i SFL som ska tillämpas när skatt ska redovisas. Inledningen till paragrafen är formulerad så att i fråga om skatt tillämpas "även" de uppräknade bestämmelserna. Lagrådet förordar att ordet "även" stryks.

23 a §

I paragrafen föreskrivs att vid omprövning och överklagande av beslut om skattetillägg och av andra beslut som hänför sig till uppräkningsen i 23 § tillämpas 66 och 67 kap. SFL. Lagrådet förordar att orden "om skattetillägg och av andra beslut som hänför sig till uppräkningsen" ersätts med "enligt de bestämmelser som räknas upp".

23 b §

I paragrafen görs vissa ytterligare hänvisningar till SFL. Vid föredragningen har upplysts att dessa hänvisningar endast ska ha betydelse vid tillämpningen av de bestämmelser i SFL som omfattas av hänvisningen i 23 §. Detta måste förtydligas i lagtexten.

Förslaget till lag om ändring i lagen om frihet från skatt vid import, m.m.

2 kap. 8 §

I paragrafen görs en ändring till följd av att begreppet yrkesmässig verksamhet ersätts med begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet i ML. Det bör övervägas om hänvisningen till ML kan förtydligas, t.ex. genom att det anges att det ska vara fråga om en beskattningsbar person i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML. Det bör vidare övervägas om det kan göras tydligare att det är säljaren, och inte köparen, som ska vara en beskattningsbar person enligt ML.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.