

BOKFÖRINGSNÄMNDEN

Ink. 2018 -04- 0 4

Ändrade mervärdesskatteregler för  
telekommunikationstjänster, radio-  
och tv-sändningar och elektroniska  
tjänster

# Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	4
1.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	4
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster .....	8
2	Bakgrund .....	9
3	Gällande rätt .....	10
3.1	EU-rätten.....	10
3.2	Svensk rätt.....	11
4	Ändringarna i mervärdesskattedirektivet och genomförandeförordningen .....	12
4.1	Direktiv 2017/2455 .....	12
4.2	Genomförandeförordning 2017/2459.....	14
5	Förslag till ändringar i mervärdesskattelagen och lagen om elektroniska tjänster .....	15
5.1	En omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster införs.....	15
5.2	Faktureringsregler ska ske enligt reglerna i identifieringsmedlemsstaten.....	18
5.3	Tredjelandsföretag kan använda en av de särskilda ordningarna trots registrering i ett EU-land .....	19
5.4	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	19
6	Konsekvensanalys.....	20
6.1	Syfte och alternativa lösningar .....	20
6.2	Förslagens förenlighet med EU-rätten .....	21
6.3	Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser.....	21
6.4	Offentligfinansiell effekt.....	21
6.5	Effekter för företagen .....	23
6.6	Effekter på enskilda och offentlig sektor .....	23
6.7	Övriga effekter .....	24
7	Författningskommentar.....	25
7.1	Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	25
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster .....	27

## Sammanfattning

Förslagen i promemorian är föranledda av ändringar i mervärdesskattedirektivet (direktiv 2006/112/EG). Förslagen innebär att nya regler och ändringar införs i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Elektroniska tjänster anses enligt huvudregeln omsätta i det land där köparen av tjänsten finns. I promemorian föreslås att en omsättningströskel på 99 680 kronor införs för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster. Omsättningströskeln innebär att en beskattningsbar person som har en omsättning av elektroniska tjänster till konsumenter i andra EU-länder som understiger 99 680 kronor per år kan välja att beskattas i Sverige och tillämpa svenska mervärdesskatte-regler i stället. Det föreslås också att faktureringsreglerna i ML ska gälla för en beskattningsbar person som är etablerad här. Slutligen föreslås att tredjelandsföretag som av något skäl är mervärdesskatteregistrerade i ett EU-land ska kunna använda en av de särskilda ordningarna för redovisning och betalning av mervärdesskatt, vilket de inte kan i dag.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.

# 1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup>  
*dels* att 5 kap. 16 § och 11 kap. 12 och 13 §§ ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas två nya paragrafer, 5 kap. 16 a § och 16 b §, av  
följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **5 kap.**

#### **16 §**

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

*Första stycket gäller dock inte för omsättningar som enligt artikel 58.2 i direktiv 2006/112/EG ska anses gjorda i ett annat EU-land.*

Med telekommunikationstjänster avses tjänster för

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

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

Elektroniska tjänster omfattar tjänster såsom tillhandahållande av

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

2. programvara och uppdatering av denna,

3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,

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

5. distansundervisning.

#### 16 a §

Tjänster som anges i 16 § är också omsatta inom landet om

1. tillhandahållaren är etablerad endast i Sverige eller, om tillhandahållaren saknar etablering i Sverige eller i något annat EU-land, är bosatt eller vistas stadigvarande här i landet,

2. tjänsterna förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person och som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land, och

3. det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av de tjänster som avses i första stycket 2 inte överstiger 99 680 kronor under innevarande kalenderår och översteg inte heller detta belopp under det närmast föregående kalenderåret.

#### 16 b §

Om det belopp som avses i 16 a § 3 överskrids är tjänsterna omsatta utomlands. Detta gäller från och med den tidpunkt då beloppet överskreds.

Trots att villkoren i 16 a § är uppfyllda får tillhandahållaren välja att omsättningarna ska anses gjorda där förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Skatteverket ska på begäran av en sådan tillhandahållare besluta att tjänsterna är omsatta utomlands. Beslutet ska gälla under minst två kalenderår.

## 11 kap.

### 12 §<sup>2</sup>

Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster inom landet enligt 5 kap. och 9 b kap. 4 § första stycket.

Första stycket gäller dock inte om

1. leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs från ett annat EU-land av en beskattningsbar person som inte är etablerad i Sverige eller vars fasta etableringsställe här inte medverkar i omsättningen, och
2. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Trots vad som anges i andra stycket gäller första stycket i de fall faktura utfärdas av köparen.

*Bestämmelserna i detta kapitel ska dock inte tillämpas på omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster inom landet av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land.*

### 13 §<sup>3</sup>

Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster som enligt avdelning V i rådets direktiv 2006/112/EG anses ha gjorts i ett annat EU-land, om

#### 1. säljaren

a) har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige och leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten inte görs från ett fast etableringsställe i ett annat land,

b) har ett fast etableringsställe i Sverige från vilket leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten görs, eller

c) varken i Sverige eller utomlands har ett säte eller fast etableringsställe men är bosatt eller stadigvarande vistas här,

2. säljaren inte är etablerad i det EU-land där omsättningen anses ha gjorts eller vars fasta etableringsställe i detta land inte medverkar i omsättningen, och

3. köparen är skyldig att betala mervärdesskatten.

Första stycket gäller inte i de fall faktura utfärdas av köparen.

*Bestämmelserna ska också tillämpas på omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som görs i ett annat EU-land av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt 4 a eller 4 b § lagen (2011:1245) om särskilda*

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2012:342.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2012:342.

*ordningar för telekommunikations-  
tjänster, radio- och tv-sändningar  
och elektroniska tjänster.*

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.
2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.
3. Bestämmelserna i 5 kap. 16 a § första stycket och 16 b § ska inte tillämpas på den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som gällde vid ikraftträdandet. Om den beskattningsbara personen begär det, ska Skatteverket dock besluta att 5 kap. 16 a § ska tillämpas om förutsättningarna för detta är uppfyllda.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

Härigenom föreskrivs att 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

4 a §<sup>4</sup>

Identifieringsbeslut ska fattas, om

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

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

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

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

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

6. den beskattningsbara personen inte är utesluten från den särskilda ordningen enligt artikel 57g tredje stycket eller artikel 58b.1 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011.

Identifieringsbeslut ska fattas, om

1. den beskattningsbara personen inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land,

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2019.



## 2 Bakgrund

I december 2017 antog Europeiska unionens råd (rådet) det s.k. e-handelspaketet.<sup>5</sup> Paketet består av ändringar i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), rådets direktiv 2009/132/EG av den 19 oktober 2009 om tillämpningsområdet för artikel 143 b och c i direktiv 2006/112/EG vad gäller befrielse från mervärdesskatt vid slutlig import av vissa varor (direktiv 2009/132/EG), förordning 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (förordningen om administrativt samarbete) och genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen). Syftet med ändringarna är bl.a. att förenkla för företagen, förbättra konkurrensen och minska skattebortfallet.

Ändringarna sker i två steg. Det första steget avser ändringar i mervärdesskattedirektivet, som ska vara genomförda den 1 januari 2019, och ändringar i genomförandeförordningen som blir tillämpliga i medlemsstaterna samma datum. Det andra steget avser ändringar i mervärdesskattedirektivet och direktiv 2009/132/EG som ska vara genomförda av medlemsstaterna den 1 januari 2021 samt ändringar i förordningen om administrativt samarbete som blir tillämpliga i medlemsstaterna samma datum. I det andra steget ingår bland annat ändrade regler för elektroniska marknadsplatser som möjliggör försäljning av varor med ett värde under 150 euro från tredjeländer. I denna promemoria behandlas ändringarna i mervärdesskattedirektivet som ska vara genomförda den 1 januari 2019.

<sup>5</sup> Rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 om ändring av direktiv 2006/112/EG och direktiv 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållande av tjänster och distansförsäljning av varor (EUT L 348, 29.12.2017, s. 7–22), rådets förordning (EU) 2017/2454 av den 5 december 2017 om ändring av förordning (EU) nr 904/2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri (EUT L 348, 29.12.2017, s. 1–6) samt rådets genomförandeförordning (EU) 2017/2459 av den 5 december om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 348, 29.12.2017, s. 32–33).

## 3 Gällande rätt

### 3.1 EU-rätten

#### *Platsen för tillhandahållande av elektroniska tjänster*

Av artikel 58 i mervärdesskattedirektivet framgår att platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg till någon som inte är en beskattningsbar person ska vara platsen där personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.

Sedan den 1 januari 2015 kan den beskattningsbara personen, i stället för att registrera sig till mervärdesskatt i alla de EU-länder där köparna finns och redovisa och betala mervärdesskatt enligt de ländernas bestämmelser, redovisa och betala mervärdesskatt enligt de särskilda ordningarna för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (de särskilda ordningarna). Bestämmelser om de särskilda ordningarna finns i avdelning XII, kapitel 6 i mervärdesskattedirektivet. De särskilda ordningarna brukar kallas en enda kontaktpunkt, Mini One Stop Shop (MOSS). De innebär att den beskattningsbara personen är registrerad i en medlemsstat (identifieringsmedlemsstaten) och redovisar och betalar all mervärdesskatt hänförlig till de aktuella tjänsterna till skattemyndigheten i den medlemsstaten, även sådan skatt som är hänförlig till andra EU-länder för att köparna finns där. De särskilda ordningarna gäller för företag som är etablerade i något EU-land (unionsordningen) och företag som inte är etablerade i något EU-land men säljer de aktuella tjänsterna till icke beskattningsbara personer i EU (tredjelandsordningen). De särskilda ordningarna är frivilliga för företagen. Ett företag får alltså när som helst besluta att det inte längre vill använda en av de särskilda ordningarna trots att det fortsätter att tillhandahålla sådana tjänster som kan omfattas av en särskild ordning.

Det finns också kompletterande bestämmelser i underavsnitt 4 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (genomförandeförordningen). Genomförandeförordningen är direkt tillämplig i Sverige.

#### *Tillämpliga regler för fakturering*

Av artikel 219a.1 i mervärdesskattedirektivet framgår att fakturering ska omfattas av de tillämpliga reglerna i den medlemsstat där leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster anses ha gjorts i enlighet med bestämmelserna i avdelning V. Omsättning av elektroniska tjänster anses ske i konsumtionsmedlemsstaten enligt artikel 58 (avdelning V i mervärdesskattedirektivet). Därför blir de bestämmelser om fakturering som gäller i konsumtionsmedlemsstaten tillämpliga på omsättningar av sådana tjänster.

### *Förutsättningarna för tredjelandsföretag att använda en av de särskilda ordningarna*

I artikel 358a.1 mervärdesskattedirektivet definieras en beskattningsbar person som inte är etablerad inom gemenskapen på följande sätt: en beskattningsbar person som varken etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har något fast etableringsställe inom gemenskapens territorium, och som inte av annan anledning är skyldig att låta registrera sig för mervärdesskatteändamål. Vidare framgår av artikel 361.1 e att den information som en beskattningsbar person som inte är etablerad i gemenskapen ska lämna till identifieringsmedlemsstaten när han inleder sin beskattningsbara verksamhet ska innehålla en anmälan om att personen inte är registrerad till mervärdesskatt inom gemenskapen. Dessa beskattningsbara personer kan alltså varken använda unionsordningen eller tredjelandsordningen för att redovisa och betala skatt vid omsättningar av elektroniska tjänster.

## 3.2 Svensk rätt

### *Platsen för tillhandahållande av elektroniska tjänster*

Av 5 kap. 16 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar eller elektroniska tjänster som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet, om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. All omsättning som inte är omsättning inom landet anses som omsättning utomlands, 5 kap. 1 § första stycket ML. Reglerna motsvaras av artikel 58 i mervärdesskattedirektivet. Detta innebär att en elektronisk tjänst som förvärfvas av en konsument som är bosatt i ett annat EU-land är omsatt utomlands.

I svensk rätt har bestämmelserna om de särskilda ordningarna huvudsakligen genomförts i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (lagen om elektroniska tjänster).

### *Tillämpliga regler för fakturering*

Reglerna om fakturering finns i 11 kap. ML. Av 11 kap. 12–14 §§ ML framgår i vilka fall bestämmelserna i 11 kap. är tillämpliga. Av 12 § första stycket följer att faktureringsreglerna i ML som huvudregel är tillämpliga på omsättningar som görs inom landet. Huvudregeln gäller oavsett om säljaren finns i Sverige eller i ett annat land. I samma paragraf andra stycket finns undantag från huvudregeln som inte redovisas närmare här. Vidare framgår av 11 kap. 13 § ML att bestämmelserna i 11 kap. i vissa fall ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster som enligt avdelning V i mervärdesskattedirektivet anses ha gjorts i ett annat EU-land. Det rör sig om fall när köparen är skattskyldig för omsättningen (omvänd skattskyldighet). Reglerna i 11 kap. 12–13 §§ ML motsvaras av artikel 219a mervärdesskattedirektivet.

Av detta följer motsatsvis att reglerna om fakturering i 11 kap. ML inte är tillämpliga på omsättningar av elektroniska tjänster som sker utomlands

av ett företag som har ett identifieringsbeslut här i Sverige. I stället blir de faktureringsregler som gäller i konsumtionslandet tillämpliga på dessa omsättningar. På motsvarande sätt omfattas omsättningar av elektroniska tjänster som sker i Sverige av ett företag som har ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land av faktureringsreglerna i 11 kap.

#### *Förutsättningarna för tredjelandsföretag att använda de särskilda ordningarna*

En beskattningsbar person som inte är etablerad inom EU och som vill använda de särskilda ordningarna ska ansöka om ett identifieringsbeslut hos Skatteverket, 4 a § lagen om elektroniska tjänster. Skatteverket ska då, om förutsättningarna för detta är uppfyllda, fatta beslut om att den beskattningsbara personen är skyldig att redovisa och betala mervärdesskatt enligt bestämmelserna i den aktuella lagen (identifieringsbeslut). En förutsättning för att en beskattningsbar person som inte är etablerad inom EU ska kunna få ett identifieringsbeslut är att den beskattningsbara personen inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land och inte heller är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land av någon annan anledning, 4 a § punkten 1 lagen om elektroniska tjänster.

## 4 Ändringarna i mervärdesskattedirektivet och genomförandeförordningen

### 4.1 Direktiv 2017/2455

Det första steget av det s.k. "e-handelspaketet", som antogs den 5 december 2017, ska vara genomfört i medlemsstaterna den 1 januari 2019. Ändringarna framgår av artikel 1 i rådets direktiv 2017/2455/EU av den 5 december 2017 om ändring av direktiven 2006/112/EG och 2009/132/EG vad gäller vissa skyldigheter på mervärdesskatteområdet för tillhandahållanden av tjänster och distansförsäljning av varor. Genom direktivet ändras artiklarna 58, 219a, 358a och 361.1 i mervärdesskattedirektivet.

#### *En omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster*

Enligt kommissionen innebär det en börda för små företag som är etablerade i en medlemsstat och som tillfälligt tillhandahåller elektroniska tjänster till andra medlemsstater att behöva fullgöra mervärdesskattskyldigheter i andra medlemsstater än i sin etableringsmedlemsstat. I det förslag som lämnades av kommissionen den 1 december 2016 (KOM(2016) 757) föreslogs därför att ett gemenskapsomfattande tröskelvärde skulle införas upp till vilket dessa tillhandahållanden skulle bli föremål för mervärdesskatt i företagets etableringsmedlemsstat.

Förslaget i denna del antogs i huvudsak oförändrat av rådet den 5 december 2017. Genom artikel 1 i rådets direktiv (EU) 2017/2455 införs således ändringar i artikel 58 i mervärdesskattedirektivet som innebär att elektroniska tjänster som omsätts till icke beskattningsbara personer i andra medlemsstater ska anses omsatta i den medlemsstat där säljaren är etablerad, om säljarens omsättning av sådana tjänster uppgår till högst 10 000 euro per år. Ändringen är avsedd att förenkla för mindre företag som ägnar sig åt gränsöverskridande försäljning av elektroniska tjänster.

Ändringen innebär att en andra punkt införs i artikel 58. Av nya artikel 58.2 framgår således att huvudregeln i artikel 58.1 om att köparens land är omsättningsland inte ska tillämpas, om vissa följande villkor är uppfyllda. Tillhandahållaren ska vara etablerad i, eller i avsaknad av etablering, vara bosatt i eller stadigvarande vistas i en enda medlemsstat, artikel 58.2.a. Vidare ska tjänsterna tillhandahållas icke beskattningsbara personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas i någon annan medlemsstat än den medlemsstat i vilken säljaren är etablerad, artikel 58.2.b. Slutligen ska det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av tillhandahållandena av de aktuella tjänsterna under kalenderåret inte överstiga 10 000 euro eller motsvarande belopp i nationell valuta. Det ska inte heller ha överstigit detta belopp under föregående kalenderår, artikel 58.2.c.

Av artikel 58.3 framgår att om tröskelvärdet överskrids under kalenderåret blir artikel 58.1 tillämplig från och med den tidpunkten. Av artikel 58.4 framgår att den beskattningsbara personen har rätt att välja att platsen för tillhandahållandet av elektroniska tjänster ska bestämmas i enlighet med huvudregeln i artikel 58.1. Ett sådant val ska gälla i två kalenderår.

Av nya artikel 58.6 framgår att det belopp i nationell valuta som motsvarar det belopp som anges i punkt 2 c ska beräknas genom tillämpning av den av Europeiska centralbanken (ECB) offentliggjorda växelkursen på dagen för antagandet av rådets direktiv 2017/2455.

#### *Identifieringsmedlemsstatens faktureringsregler ska tillämpas*

Regeln om fakturering i artikel 219a i mervärdesskattedirektivet innebär att företag som säljer elektroniska tjänster till köpare i olika medlemsstater måste hålla reda på flera olika faktureringsregler. Detta upplevs enligt kommissionen som mycket betungande för företagen. I det förslag som lämnades av kommissionen den 1 december 2016 (KOM (2016) 757) föreslogs därför att de regler om fakturering som är tillämpliga i identifieringsmedlemsstaten ska gälla för beskattningsbara personer som använder de särskilda ordningarna. Förslaget i denna del antogs i huvudsak oförändrat av rådet den 5 december 2017. I rådets direktiv 2017/2455 av den 5 december 2017 finns således en ändring av artikel 219a.2 b, som innebär att fakturering ska omfattas av de tillämpliga reglerna i den medlemsstat där den leverantör eller tillhandahållare som använder sig av en av de särskilda ordningar som avses i avdelning XII kapitel 6 är registrerad.

### *Tredjelandsföretag kan använda den särskilda ordningen trots registrering i ett EU-land*

Reglerna i artiklarna 358a och 361.1 e innebär att tredjelandsordningen bara får tillämpas av sådana företag som inte har några övriga mervärdesskatterättsliga skyldigheter inom EU. Företaget får alltså inte vara skyldigt att redovisa mervärdesskatt inom EU till följd av omsättning av varor eller andra tjänster inom EU. Skälet är att man av kontrollskäl inte har velat ha en ordning som innebär att viss skatt ska redovisas enligt de allmänna reglerna i varje land och viss annan skatt enligt den särskilda ordningen. Dessa beskattningsbara personer kan alltså varken använda unionsordningen eller tredjelandsordningen.

I det förslag som lämnades av kommissionen den 1 december 2016 (KOM (2016) 757) föreslogs därför att definitionen av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom gemenskapen skulle ändras så att dessa beskattningsbara personer får använda tredjelandsordningen. Förslaget i denna del antogs i huvudsak oförändrat av rådet den 5 december 2017. I rådets direktiv 2017/2455 av den 5 december 2017 finns således en ändring av artikel 358 a som innebär att definitionen av en beskattningsbar person som inte är etablerad i gemenskapen är en beskattningsbar person som varken har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har något fast etableringsställe inom gemenskapens territorium. Vidare ändras artikel 361.1 e på så sätt att den anmälan som den beskattningsbara personen ska lämna till identifieringsmedlemsstaten inte längre ska innehålla någon anmälan om att personen inte är registrerad till mervärdesskatt inom gemenskapen.

## 4.2 Genomförandeförordning 2017/2459

I det första steget av det s.k. ”e-handelspaketet” ingår också rådets genomförandeförordning (EU) 2017/2459 av den 5 december om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. I genomförandeförordningen finns bland annat bestämmelser om presumtioner för köparens placering för fastställande av platsen för tillhandahållande av elektroniska tjänster. Av artikel 24b d framgår att om ingen av de omständigheterna i artiklarna 24a eller 24b a–c är tillämpliga presumeras att köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas på den plats som identifieras som sådan av den tillhandahållare som använder två, icke motstridiga bevishandlingar enligt artikel 24f. Sådana bevishandlingar kan avse t.ex. köparens faktureringsadress eller bankuppgifter.

Enligt kommissionen kan det vara mycket betungande för särskilt små och medelstora företag att få fram två icke motstridiga bevishandlingar för den plats där kunden är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. I det förslag som lämnades av kommissionen den 1 december 2016 (KOM (2016) 756) föreslogs därför en bevislättning för företag vars omsättningar av de aktuella tjänsterna till köpare i andra medlemsstater understiger 100 000 euro per år. Förslaget i denna del antogs i huvudsak oförändrat av rådet den 5 december 2017. I artikel 1 i genomförandeförordningen

2017/2459 finns således en ändring av artikel 24b som innebar att enbart en bevishandling krävs för sådana företag vars gemenskapsinterna tillhandahållanden till köpare i andra medlemsstater understeg 100 000 euro per år eller motsvarande belopp i nationell valuta under det innevarande och det föregående kalenderåret. Om tröskelvärdet överskrider under ett kalenderår gäller de vanliga bestämmelserna från och med den tidpunkten och fram till dess att villkoren i det stycket åter är uppfyllda.

Denna ändring är direkt tillämplig i medlemsstaterna den 1 januari 2019 och ska alltså inte genomföras i svensk rätt. Ändringen bedöms inte heller föranleda något behov av följändringar i andra författningar.

## 5 Förslag till ändringar i mervärdesskattelagen och lagen om elektroniska tjänster

### 5.1 En omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster införs

**Promemorians förslag:** Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster är omsatta inom landet om säljaren är etablerad här och säljer tjänsterna till icke beskattningsbara personer i andra EU-länder, om säljarens omsättning av sådana tjänster uppgår till högst 99 680 kronor per år. Säljaren får dock välja att tillämpa de vanliga beskattningslandsreglerna, vilket innebär att tjänsterna är omsatta där förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. På motsvarande sätt är sådana tjänster omsatta utomlands, om förvärvaren finns här men säljaren omfattas av artikel 58.2 mervärdesskattedirektivet i ett annat EU-land.

**Skälen för förslaget:** I nuläget gäller, som ovan redogjorts för, att telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, 5 kap. 16 § ML. All omsättning som inte är omsättning inom landet är omsättning utomlands, 5 kap. 1 § första stycket ML. Detta innebär att en elektronisk tjänst som förvärfvas av en konsument som är bosatt i ett annat EU-land från ett svenskt företag är omsatt utomlands. För att kunna fullgöra sina mervärdsskattskyldigheter måste det svenska företaget därför registrera sig till mervärdesskatt i den medlemsstat där omsättningen sker, eller registrera sig i en enda medlemsstat och använda unionsordningen. Detta gäller oavsett i vilken omfattning företaget tillhandahåller sådana tjänster.

För att anpassa de svenska reglerna till de nya artiklarna 58.2–6 i mervärdesskattedirektivet måste bestämmelser införas som innebär att de aktuella tjänsterna är omsatta inom landet även i andra fall än de som anges i 5 kap. 16 § första stycket ML. Vidare måste en ändring ske i 5 kap. 16 §

ML, så att tjänster som förvärfvas av en icke beskattningsbar person i Sverige från en säljare som omfattas av omsättningströskeln i ett annat EU-land inte anses omsatta här.

#### *Villkoren för tillämpningen av omsättningströskeln*

Omsättningströskeln gäller för tillhandahållare som är etablerade i, eller i avsaknad av etablering, är bosatta i eller stadigvarande vistas i en enda medlemsstat. Det är alltså i första hand den medlemsstat där den beskattningsbara personen har sitt säte vars regler gäller. Bestämmelsen är inte tillämplig om tillhandahållaren har fasta etableringsställen i olika medlemsstater. Bara om etablering saknas i något EU-land får den beskattningsbara personen tillämpa omsättningströskeln i det land där den är bosatt eller stadigvarande vistas. Tjänsterna ska tillhandahållas icke beskattningsbara personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas i någon annan medlemsstat än den medlemsstat i vilken säljaren är etablerad. Omsättningar till köpare i Sverige ska inte tas med vid bedömningen av denna bestämmelse. Slutligen ska det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av tillhandahållandena av de aktuella tjänsterna inte överstiga 10 000 euro, eller motsvarande belopp i nationell valuta, under innevarande och föregående kalenderår. Beloppet avser värdet av samtliga omsättningar av de aktuella tjänsterna som tillhandahållits icke beskattningsbara personer, d.v.s. konsumenter, i andra EU-länder. Om säljaren har försäljning till flera andra EU-länder ska dessa försäljningar således räknas ihop.

Av artikel 58.6 framgår att det belopp i nationell valuta som motsvarar det sammanlagda värdet av tillhandahållandena ska beräknas genom tillämpning av den av Europeiska centralbanken (ECB) offentliggjorda växelkursen på dagen för antagandet av rådets direktiv 2017/2455. Denna dag var växelkursen för euro till svenska kronor 9,9680. Det innebär att tröskelvärdet i svenska kronor är 99 680 kronor.

#### *Om tröskelvärdet överskrids*

Om beloppet 99 680 kronor överskrids är tjänsterna omsatta utomlands från och med den tidpunkten. Den beskattningsbara personen måste då fullgöra sina mervärdesskattskyldigheter i den medlemsstat där köparen finns, genom att antingen registrera sig i det eller de EU-länder där köparna finns, eller ansöka om identifieringsbeslut för att få använda unionsordningen.

I de fall den beskattningsbara personen vill använda unionsordningen blir artikel 57d andra stycket i genomförandeförordningen tillämplig. Det innebär att unionsordningen gäller från och med den dag då det första tillhandahållandet görs, om den beskattningsbara personen lämnar uppgifter om sin verksamhet till identifieringsmedlemsstaten senast den tionde dagen i den månad som följer på det första tillhandahållandet.

För att kunna omfattas av 5 kap. 16 a § ML på nytt, och alltså beskattas i Sverige, krävs att omsättningen av de aktuella tjänsterna understiger 99 680 kronor under innevarande kalenderår och det föregående kalenderåret. I praktiken blir det alltså fråga om en karenperiod på minst ett år innan beskattning åter kan ske i Sverige enligt 5 kap. 16 a § ML efter att omsättningströskeln har överskridits.



### *Huvudregeln får alltid tillämpas*

Den beskattningsbara personen får alltid välja att platsen för tillhandahållandet ska bestämmas i enlighet med huvudregeln om omsättningsland för elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer, d.v.s. att tjänsterna ska anses vara omsatta där förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Tillämpningen av omsättningströskeln för bestämmande av beskattningsland är alltså frivillig. För beskattningsbara personer som inte omfattas av något identifieringsbeslut bör dock bestämmelsen i 5 kap. 16 a § ML gälla utan föregående beslut från Skatteverket. Det kan röra sig om beskattningsbara personer som inte haft någon försäljning av elektroniska tjänster till köpare i andra medlemsstater, eller som varit registrerade i det eller de medlemsstater där försäljning skett och nu vill avregistrera sig där. De kommer då att som huvudregel beskattas i Sverige upp till omsättningströskeln 99 680 kronor.

En beskattningsbar person som omfattas av 5 kap. 16 a § ML men vill tillämpa de vanliga reglerna får ansöka hos Skatteverket om att tjänsterna ska anses omsatta där förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Skatteverket ska då besluta att tjänsterna är omsatta utomlands. Detta gäller oavsett om den beskattningsbara personen vill tillämpa unionsordningen eller registrera sig i de medlemsstater där köparna finns. Ett beslut om att de vanliga reglerna ska tillämpas blir gällande i två år.

Beskattningsbara personer som använder unionsordningen och i och för sig uppfyller kraven för att tillämpa omsättningströskeln bör inte avregistreras automatiskt. Det föreslås därför en särskild övergångsbestämmelse för dessa, se avsnitt 5.4.

### *Reglerna om skattebefrielse för små företag*

Den 1 januari 2017 infördes särskilda regler för små företag i 9 d kap. ML. De innebär att företag med en omsättning som understiger 30 000 kronor per år kan välja att vara befriade från mervärdesskatt. Reglerna gäller bara för beskattningsbara personer som är etablerade inom landet, och för omsättning som sker inom landet. Den nu aktuella ändringen innebär inte skattebefrielse för omsättningar under ett visst belopp, utan att beskattning ska ske i ett visst land vid omsättning under ett visst belopp. Om ett företag som säljer elektroniska tjänster tillämpar omsättningströskeln i 5 kap. 16 a § ML anses tjänsterna omsatta inom landet, trots att köparen finns i ett annat EU-land. Därmed blir också reglerna om skattebefrielse för små företag aktuella. Det innebär att ett företag som har en omsättning inom landet som understiger 30 000 kronor kan välja att vara befriad från mervärdesskatt. I detta belopp kan ingå elektroniska tjänster.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring av 5 kap. 16 § ML samt införande av två nya paragrafer, 5 kap. 16 a och 16 b §§ ML.

## 5.2 Fakturering ska ske enligt reglerna i identifieringsmedlemsstaten

**Promemorians förslag:** Reglerna om fakturering i mervärdesskattelagen ska tillämpas även på omsättningar som sker i ett annat EU-land, om den beskattningsbara personen omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige. På motsvarande sätt ska bestämmelserna om fakturering i mervärdesskattelagen inte tillämpas på vissa omsättningar inom landet, om de görs av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land.

**Skälen för förslaget:** Av 11 kap. 12 § första stycket ML följer att faktureringsreglerna i ML som huvudregel är tillämpliga på omsättningar som görs inom landet. Huvudregeln gäller oavsett om säljaren finns i Sverige eller i ett annat land. I samma paragraf andra stycket finns undantag från huvudregeln som inte är tillämpligt i de nu aktuella fallen. Vidare framgår av 11 kap. 13 § ML att bestämmelserna i 11 kap. i vissa fall ska tillämpas på omsättningar av varor eller tjänster som enligt avdelning V i mervärdesskattedirektivet anses ha gjorts i ett annat EU-land. Dessa fall är inte aktuella här. Av detta följer motsatsvis att reglerna om fakturering i 11 kap. ML inte är tillämpliga på omsättningar av elektroniska tjänster som sker utomlands av ett företag som har ett identifieringsbeslut här i Sverige. I stället blir de faktureringsregler som gäller i konsumtionslandet tillämpliga på dessa omsättningar. På motsvarande sätt omfattas omsättningar av elektroniska tjänster som sker i Sverige av ett företag som har ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land av faktureringsreglerna i 11 kap.

För att anpassa de svenska reglerna till direktivet föreslås att bestämmelserna i 11 kap. ML ska ändras så att 11 kap. ML ska tillämpas även på omsättningar av elektroniska tjänster som görs utomlands av beskattningsbara personer som omfattas av identifieringsbeslut enligt lagen om elektroniska tjänster. Vidare föreslås att bestämmelserna i 11 kap. inte ska tillämpas på omsättningar av elektroniska tjänster som görs inom landet av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land. Bestämmelserna gäller både företag inom unionsordningen och tredjelandsordningen.

Att 11 kap. ML är tillämpligt innebär inte i sig att det finns en faktureringsskyldighet eller förutsättningar i övrigt för att tillämpa bestämmelserna i sak. Av 11 kap. 1 § första stycket ML framgår att faktura ska utfärdas för omsättning av varor eller tjänster som görs till en annan beskattningsbar person eller till en juridisk person som inte är en beskattningsbar person. Av samma paragraf andra stycket framgår att faktura även ska utfärdas för vissa omsättningar till privatpersoner, som inte är aktuella här. Den nu aktuella ändringen innebär alltså inte att det införs någon faktureringsskyldighet för omsättningar av elektroniska tjänster till privatpersoner.

Förslaget föranleder ändringar av 11 kap. 12 och 13 §§ ML.

### 5.3 Tredjelandsföretag kan använda en av de särskilda ordningarna trots registrering i ett EU-land

**Promemorians förslag:** Ett företag som är etablerat utanför EU men av någon anledning är registrerad till mervärdesskatt i något EU-land ska kunna få ett identifieringsbeslut i Sverige och kunna använda en av de särskilda ordningarna.

**Skälen för förslaget:** Av 4 a § lagen om elektroniska tjänster framgår att en förutsättning för att en beskattningsbar person som inte är etablerad inom EU ska kunna få ett identifieringsbeslut är att den beskattningsbara personen inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige eller i ett annat EU-land och inte heller är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land av någon annan anledning. Vidare framgår av 3 § andra stycket förordningen (2011:1262) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster att en ansökan om sådant identifieringsbeslut som avses i 4 a § lagen om elektroniska tjänster bl.a. ska innehålla en försäkran om att sökanden inte är registrerad för mervärdesskatt i ett EU-land.

För att direktivändringarna ska genomföras i svensk rätt måste lagen om elektroniska tjänster ändras så att det inte längre är en förutsättning att den beskattningsbara personen inte är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i ett annat EU-land av någon annan anledning för att ett identifieringsbeslut ska kunna fattas.

Förslaget föranleder ändring av 4 a § lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och om elektroniska tjänster.

### 5.4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** Bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2019. När det gäller de föreslagna ändringarna i ML ska dock äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

En övergångsbestämmelse införs för de beskattningsbara personer som vid ikraftträdandet omfattas av ett identifieringsbeslut enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som gällde vid ikraftträdandet. Dessa behöver inte ansöka om att de vanliga beskattningslandsreglerna ska gälla eller tillämpa en karenstid om två år. I stället får de ansöka om att bestämmelserna om omsättningströskeln ska tillämpas.

**Skälen för förslaget:** Av artikel 1 i rådets direktiv 2017/2455/EU framgår att de nya bestämmelserna ska tillämpas av medlemsstaterna från och med den 1 januari 2019. Mot denna bakgrund bör de nya reglerna i mervärdesskattelagen träda i kraft den 1 januari 2019.

När det gäller bestämmelserna i ML bör äldre bestämmelser fortfarande gälla för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet. Motsvarande bestämmelse för ändringen i lagen om elektroniska tjänster bedöms inte behövas.

Som redogjorts för i avsnitt 5.1 bör beskattningsbara personer som omfattas av ett gällande identifieringsbeslut den 1 januari 2019 inte automatiskt avregistreras från den särskilda ordningen. Skälet är att tröskeln är frivillig. Det bör därför införas en övergångsbestämmelse som innebär att de föreslagna 5 kap. 16 a och 16 b §§ ML inte gäller för den som omfattas av ett identifieringsbeslut enligt lagen om elektroniska tjänster som gällde vid ikraftträdandet den 1 januari 2019. På så sätt behöver dessa personer inte ansöka om att de vanliga beskattningslandsbestämmelserna ska tillämpas i stället för tröskeln, och inte heller tillämpa de vanliga reglerna i två kalenderår innan de kan tillämpa tröskeln. För dessa personer gäller att de i stället får ansöka om att tröskeln ska tillämpas. Om förutsättningarna för att tillämpa tröskeln är uppfyllda ska Skatteverket då fatta beslut om detta.

Förslaget föranleder att en övergångsbestämmelse införs.

## 6 Konsekvensanalys

I detta avsnitt redogörs för förslagets effekter i den omfattning som är nödvändig i det aktuella lagstiftningsärendet och avseende de aspekter som ska belysas enligt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Det sker mot bakgrund av tillgängliga uppgifter och i den omfattning som är möjlig.

Av flera skäl är det svårt att uppskatta effekterna av förslaget. Exempelvis är det svårt att bedöma hur många företag som kommer att välja att tillämpa den särskilda ordningen respektive det nationella regelverket. Därutöver är tillgänglig data inte tillfredsställande detaljerad.

### 6.1 Syfte och alternativa lösningar

Direktivändringarna syftar till att förbättra det nuvarande systemet med särskilda ordningar för mervärdesskatt för elektroniska tjänster. De föreslagna ändringarna av mervärdesskattelagen och lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikations-tjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster syftar till att införa mervärdesskattedirektivets nya regler i svensk rätt. Reglerna i direktivet måste genomföras i nationell lagstiftning. Några alternativ till lagändringarna finns inte om de svenska reglerna ska bli förenliga med direktivet. De avsedda effekterna med harmoniserade regler kan också utebli om direktivet inte skulle genomföras i nationell lagstiftning.

## 6.2 Förslagets förenlighet med EU-rätten

De nya reglerna om mervärdesskatt vid omsättning av elektroniska tjänster i mervärdesskattedirektivet måste införas i nationell rätt. Förslaget om ändring av mervärdesskattelagen och lagen om elektroniska tjänster medför således att reglerna i dessa lagar blir förenliga med EU-rätten.

## 6.3 Ikraftträdande och särskilda informationsinsatser

Ändringarna i mervärdesskattelagen och lagen om elektroniska tjänster föreslås träda i kraft den 1 januari 2019. Tidpunkten för ikraftträdandet överensstämmer med den tidpunkt som gäller för genomförande av direktivet. Den största skillnaden jämfört med gällande rätt är införandet av en frivillig omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster. Omsättningströskeln är avsedd att förenkla för företag som säljer elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer i andra EU-länder i förhållandevis liten omfattning. Här kan det finnas ett visst behov av information till berörda. Något behov av särskilda informationsinsatser utöver vad som normalt krävs vid regeländringar bedöms dock inte uppkomma.

## 6.4 Offentligfinansiell effekt

Förslaget bedöms ha en begränsad påverkan på statens offentliga finanser. Tröskelvärdet bedöms minska statens intäkter med 3 miljoner kronor ikraftträdandeåret 2019.

Företagens genomsnittliga administrativa kostnad för att ta ut mervärdesskatt enligt den särskilda ordningen beräknas till 2 200 euro per år, enligt en studie från Deloitte (VAT Aspects of cross-border e-commerce, 2016). Den administrativa kostnaden beräknas med antagandet att ett företag har försäljning till fem medlemsländer, då detta är det genomsnittliga antalet länder som företag som använder en av de särskilda ordningarna säljer till. Det innebär att företag som har en omsättning av elektroniska tjänster som understiger tröskelvärdet troligen kommer att välja att använda sig av sitt nationella regelverk för att minimera sina kostnader. I beräkningarna antas därför att de företag som befinner sig under tröskelvärdet kommer ta ut mervärdesskatt enligt sina nationella regelverk. Om berörda utländska företags försäljning till svenska köpare är större än berörda svenska företags försäljning till utländska köpare, innebär det en offentligfinansiell kostnad för Sverige.

Den sammanlagda omsättningen för svenska företag inom de särskilda ordningarna finns tillgänglig, liksom sammanlagd årsomsättning inom de särskilda ordningarna i Sverige för företag som gett in minst en deklaration och där Sverige är konsumtionsland, under åren 2015 och 2016. I övrigt finns begränsad information om företagens omsättning inom de särskilda ordningarna. Beräkningarna utgår från tillgänglig information och från

antagandet att svenska bolag och utländska bolag har likadana transaktionsmönster samt liknande fördelning av omsättningsnivåer.

Normalskattesatsen inom EU, vilken tillämpas inom den särskilda ordningen i majoriteten av fallen, varierar mellan 27 procent i Ungern och 17 procent i Luxemburg. Ett svenskt företag som agerar på den inre marknaden kan därför behöva ta ut mervärdesskatt med en skattesats som är maximalt 2 procent högre eller maximalt 8 procent lägre än den svenska normalskattesatsen 25 procent. Om ett svenskt företag har försäljning till två eller fler medlemsländer så kommer den administrativa kostnaden vara högre än vinsten av att ta ut en lägre skattesats, även om dessa länder har en lägre normalskattesats än Sverige. Det är därför rimligt att anta att de svenska företagen, även om de ligger nära omsättningströskeln, inte kommer att tjäna på att ta ut den lägre mervärdesskattesatsen. Det kan dock finnas ett mervärde för företag som ligger nära gränsen att använda den särskilda ordningen, eftersom de annars riskerar att hamna över tröskeln och därmed behöva ändra sitt deklarationsförfarande under affärsåret.

Av de företag som använder den särskilda ordningen i Sverige sätter 65 procent mindre än tröskelvärde på 10 000 euro per år. Den genomsnittliga omsättningen på den inre marknaden för dessa företag är ca 1 700 euro per år för deklaraationsåren 2015–2016. När det gäller utländska företag som agerar på den svenska marknaden antas att förhållandena är likadana, d.v.s. att 65 procent av de utländska företagen har en omsättning under tröskelvärde. Med detta antagande beräknas den genomsnittliga omsättningen i Sverige för dessa utländska företag för åren 2015–2016 till ca 400 euro per år.

Baserat på dessa uppgifter beräknas införandet av omsättningströskeln medföra att intäkterna i de fall där Sverige är konsumtionsland minskar med 330 000 euro per år. Vid beräkningen antas att utländska bolag gör motsvarande överväganden och val som de svenska företagen. Samtidigt kan de svenska företagen antas välja att ta ut svensk mervärdesskatt istället för att använda sig av den särskilda ordningen i samma utsträckning, vilket resulterar i ökade intäkter på ca 90 000 euro. Sammantaget bedöms införandet av tröskelvärde innebära att skatteintäkterna minskar med 240 000 euro eller ca 2,3 miljoner kronor per år [1]. Eftersom handeln av elektroniska tjänster får antas öka (mot bakgrund av omsättningstrenden inom de särskilda ordningarna sedan införandet), beräknas skatteintäkterna minska med ca 3 miljoner kronor per år vid införandet 2019.

Övriga förslag i direktiv 2017/2455 och förordning 2017/2459 bedöms inte ha några offentligfinansiella effekter för Sverige.

#### *Alternativa beräkningar*

Under andra antaganden kan den offentligfinansiella effekten bli annorlunda. I de fall ett företag enbart har försäljning till ett enstaka medlemsland med låg normalskattesats så kan den administrativa kostnaden för detta vara lägre än vinsten av att använda sig av den lägre skattesatsen. I detta fall skulle det vara mer fördelaktigt att använda den särskilda ordningen. Det får dock ses som relativt ovanligt att försäljningen av elektroniska tjänster enbart riktar in sig mot ett enstaka medlemsland med låg normalskattesats. I vissa fall kan det finnas företag som inriktar sig främst mot nordiska länder. Men då både Danmark och

Finland har höga normalskattesatser på 25 respektive 24 procent, så skulle den särskilda ordningen inte vara gynnsam för försäljning under tröskelvärdet.

Det skulle även kunna göras andra antaganden om den administrativa kostnad som de särskilda ordningarna medför för företag. Den antagna administrativa kostnaden på 2 200 euro är dock så stor att även en halvering av den antagna administrativa kostnaden torde resultera i ett oförändrat agerande för företagen (för försäljning till fem medlemsstater). Det bedöms därför som mest sannolikt att företagen kommer att agera enligt huvudmodellen.

Införandet av en omsättningströskel skulle även kunna leda till ökad regelefterlevnad. Detta skulle i sin tur leda till ökade intäkter, som till viss del kompenserar för den negativa offentligfinansiella effekten för Sverige. Denna effekt är dock svår att prognostisera och kvantifiera och i beräkningen bortses därför från denna effekt.

## 6.5 Effekter för företagen

Införandet av en omsättningströskel ger företag med en omsättning under tröskelvärdet en möjlighet att välja om de vill använda sig av den särskilda ordningen eller det nationella deklarationsförfarandet. Företag med liten omsättning får därigenom möjlighet att minska sina administrativa kostnader. Därutöver införs en bevislättning för företag med en omsättning understigande 100 000 euro som använder de särskilda ordningarna, vilket förenklar för mindre företag genom att de inte behöver samla in lika mycket information om sina kunder. Detta minskar den administrativa bördan för dessa företag. För företag som väljer att ta ut mervärdesskatt enligt det nationella regelverket kan det dock uppstå en viss konkurrenssnedvridning. De svenska företagen ska då ta ut svensk mervärdesskatt, vilken i allmänhet görs enligt en högre mervärdesskattesats än den som gäller i det medlemsland där köparen finns.

Skatteregler ska i största möjliga mån vara generella och påverka små och stora företag på samma sätt. I vissa fall kan det dock behövas förenklingar för att främja företagandet. I detta fall anses de nuvarande reglerna, om än enhetliga, drabba små aktörer på den inre marknaden orimligt hårt. De administrativa kostnaderna för mervärdesskatt-hantering enligt gällande rätt överstiger i vissa fall företagets intäkter, vilket blir ett handelshinder. Mot bakgrund av detta bedöms det vara rimligt med ett avsteg från principen om ett enhetligt regelverk.

Förslagen bedöms göra det enklare för småföretag att delta i gränsöverskridande handel.

## 6.6 Effekter på enskilda och offentlig sektor

Effekterna av förslaget leder till att svenska privatpersoner som handlar från företag i andra EU-länder som tillämpar omsättningströskeln troligen i majoriteten av fallen kommer att betala lägre mervärdesskatt än när de köper motsvarande tjänst från ett svenskt företag. Förenklingen leder även

till att det blir enklare för småföretag att delta i gränsöverskridande handel, vilket kan främja konsumenternas valmöjligheter samt företagens möjligheter att växa. Förslaget bedöms inte ha någon effekt på den offentliga sektorn.

## 6.7 Övriga effekter

Förslaget bedöms inte ha några effekter på sysselsättning, miljö, integration, inkomstfördelning, brottsbekämpning, den ekonomiska jämställdheten eller den kommunala självstyrelsen.



## 7 Författningskommentar

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

#### 5 kap.

##### 16 §

Av paragrafen, som motsvaras av artikel 58.1 i mervärdesskattedirektivet, framgår huvudregeln när det gäller omsättning av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster (nedan elektroniska tjänster) till någon som inte är en beskattningsbar person. Enligt första stycket är sådana tjänster omsatta inom landet om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Om förvärvaren inte är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige anses omsättningen ha ägt rum utomlands, 1 § första stycket.

*Andra stycket* är nytt och motsvarar, tillsammans med 16 a §, artikel 58.2 i mervärdesskattedirektivet. Ändringen innebär att tjänsterna inte är omsatta i Sverige trots att förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas här, om omsättningarna enligt artikel 58.2 i mervärdesskattedirektivet anses gjorda i ett annat EU-land. Genom ändringen blir omsättningar som görs av en säljare i ett annat EU-land och som omfattas av omsättningslandströskeln för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster i det landet inte omsatta här.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.1.

##### 16 a §

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 58.2 och 58.6 i mervärdesskattedirektivet.

Genom denna paragraf införs en s.k. omsättningströskel för bestämmande av beskattningsland för elektroniska tjänster, som innebär att elektroniska tjänster är omsatta inom landet även i andra fall än de som anges i 16 §. Villkoren för att omsättningströskeln ska få tillämpas framgår av punkterna 1–3.

Av *första punkten* framgår att ett villkor för att få tillämpa omsättningströskeln är att tillhandahållaren är etablerad endast i Sverige. Om tillhandahållaren varken är etablerad i Sverige eller i något annat EU-land krävs att tillhandahållaren är bosatt eller vistas stadigvarande endast i Sverige. Detta motsvaras av artikel 58.2.a. Det andra villkoret, *andra punkten*, är att tjänsterna förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person och som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land. Denna punkt motsvaras av artikel 58.2 b. Slutligen framgår av *tredje punkten* att det sammanlagda värdet av de aktuella tjänsterna inte får överstiga 99 680 kronor under innevarande kalenderår och inte heller under det närmast föregående kalenderåret. Beloppet är framräknat enligt

artikel 58.6 där det framgår att det nationella belopp som motsvarar 10 000 euro ska beräknas genom den av Europeiska centralbanken offentliggjorda växelkursen den 5 december 2017.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.1.

#### *16 b §*

Paragrafen är ny och motsvarar artikel 58.3–4 i mervärdesskattedirektivet.

Av *första stycket* framgår att om beloppet som anges i 16 a § punkten 3 överskrids är tjänsterna omsatta utomlands. Bestämmelsen gäller från den tidpunkt då beloppet överskrids. Bestämmelsen motsvaras av artikel 58.3 mervärdesskattedirektivet. Den beskattningsbara personen ska då börja ta ut mervärdesskatt enligt konsumtionslandets regler. Detta kan ske antingen genom att använda de särskilda ordningarna eller genom att registrera sig till mervärdesskatt i konsumtionslandet.

Av *andra stycket* framgår att säljaren alltid kan välja att tillämpa de vanliga reglerna om omsättningsland för elektroniska tjänster, d.v.s. att omsättningen sker där förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas. Den som vill tillämpa de vanliga reglerna måste ansöka om ett beslut om detta hos Skatteverket. Beslutet gäller i minst två kalenderår. Bestämmelsen motsvaras av artikel 58.4.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.1.

### **11 kap.**

#### *12 §*

I bestämmelsen regleras tillämpningsområdet för faktureringsbestämmelserna i kapitlet. Av *första stycket* framgår att bestämmelserna i 11 kap. ska tillämpas på omsättningar av varor och tjänster inom landet. I *andra stycket* finns undantag från denna huvudregel.

Det *fjärde stycket* är nytt och motsvarar artikel 219a.2b i mervärdesskattedirektivet. Genom fjärde stycket införs ytterligare ett undantag från huvudregeln i första stycket om att 11 kap. ska tillämpas på omsättningar inom landet. Undantaget innebär att bestämmelserna i 11 kap. inte ska tillämpas på omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som görs av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut i ett annat EU-land. Dessa beskattningsbara personer ska i stället tillämpa de faktureringsbestämmelser som gäller i identifieringsmedlemsstaten.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.2.

#### *13 §*

I bestämmelsen regleras tillämpningsområdet för faktureringsbestämmelserna i kapitlet. Av *första stycket* framgår att bestämmelserna i 11 kap. ska tillämpas på vissa omsättningar som sker i ett annat EU-land. Det *tredje stycket* är nytt och motsvarar artikel 219a.2 b i mervärdesskattedirektivet. Genom tredje stycket införs ytterligare ett fall när bestämmelserna i 11 kap. ska tillämpas på omsättningar som sker i ett annat EU-land. Det gäller sådana omsättningar av telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som görs av en beskattningsbar person som omfattas av ett identifieringsbeslut i Sverige enligt lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska

tjänster. Dessa beskattningsbara personer ska alltså tillämpa faktureringsbestämmelserna som gäller här. Detta innebär att det i majoriteten av fallen inte behöver utfärdas någon faktura, eftersom det inte finns något faktureringskrav för omsättning av sådana tjänster till privatpersoner, jfr.

1 §.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.2.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019. Äldre bestämmelser gäller dock fortfarande för mervärdesskatt för vilken skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

En särskild övergångsbestämmelse införs som innebär att 16 a och 16 b §§ inte ska gälla för beskattningsbara personer som redan använder de särskilda ordningarna och omfattas av ett identifieringsbeslut. För dessa personer ska alltså inte omsättningströskeln gälla automatiskt. Om en sådan beskattningsbar person vill tillämpa omsättningströskeln krävs ansökan och beslut av Skatteverket om detta. Övergångsbestämmelsen innebär också att karenstiden om två kalenderår för den som vill tillämpa de vanliga beskattningslandsreglerna för elektroniska tjänster inte gäller för beskattningsbara personer som omfattas av ett identifieringsbeslut som gällde vid ikraftträdandet av de nya reglerna.

Ändringarna behandlas i avsnitt 5.4.

## 7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster

### *4 a §*

Bestämmelsen reglerar förutsättningarna för att ett företag som inte är etablerat i EU ska få redovisa och betala mervärdesskatt till Sverige enligt den särskilda ordningen för sådana företag, d.v.s. få ett identifieringsbeslut enligt tredjelandsordningen. Första punkten i paragrafen motsvarar artikel 358a.1 i mervärdesskattedirektivet, där definitionen av en beskattningsbar person som inte är etablerad i gemenskapen finns.

En ändring görs i *första punkten*. Ändringen innebär att ett företag som av någon anledning är eller ska vara registrerad till mervärdesskatt i Sverige eller i ett annat EU-land av någon annan anledning än att det använder de särskilda ordningarna kan få ett identifieringsbeslut i Sverige.

Ändringen behandlas i avsnitt 5.3.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2019.