

Statsrådets skrivelse till Riksdagen med anledning av ett förslag till rådets direktiv (*platsen för tillhandahållande av tjänster*)

I enlighet med 96 § 2 mom. grundlagen översänds till riksdagen Europeiska gemenskapernas kommissions förslag av den 23 december 2003 till ett direktiv av rådet om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster samt en promemoria om förslaget.

Helsingfors den 24 mars 2004

Finansminister *Antti Kalliomäki*

Lagstiftningsråd *Tommi Parkkola*

FÖRSLAG TILL DIREKTIV OM ÄNDRING AV DIREKTIV 77/388/EEG MED AVSEENDE PÅ PLATSEN FÖR TILLHANDAHÅLLANDE AV TJÄNSTER

1. Allmänt

Europeiska gemenskapernas kommission lade den 23 december 2003 fram ett förslag till direktiv av rådet om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster; KOM(2003) 822.

Syftet med förslaget är att få till stånd den första delen av en reform avseende reglerna om platsen för beskattning av tjänster. Därför gäller förslaget endast tillhandahållanden som sker mellan skattskyldiga. Avsikten är att i ett senare skede se över de regler som gäller tjänster till icke skattskyldiga.

Förslaget hänför sig till den strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden som kommissionen lade fram i sitt meddelande 2000 (KOM (2000) 348). Till strategins huvudmål hör att förenkla och modernisera de gällande reglerna samt att tillämpa dem på ett mer enhetligt sätt än vad som är fallet i dag. En modernisering av reglerna om platsen för beskattning av tjänster nämndes i kommissionens strategi som en av de frågor som skulle prioriteras i det kommande arbetet.

2. Nuläge och de bakgrund till förslaget

2.1. Allmänt

Bestämmelser om det mervärdesskattesystem som tillämpas i gemenskapen ingår i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, sådant det lyder ändrat i direktiv 2004/15/EG (nedan sjätte mervärdesskattedirektivet). De bestämmelser som gäller platsen för beskattning av tjänster ingår huvudsakligen i artikel 9 i direktivet.

Målet för Europeiska gemenskapernas gemensamma mervärdesskattesystem har från början varit att beskattningen av tjänster skall ske i det land där tjänsterna konsumeras. I samband med beredningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet konstaterades dock att det skulle kunna leda till praktiska problem ifall det slogs fast att platsen för beskattning skall vara den plats där konsumtionen äger rum. Därför fastställdes som en grundregel att platsen för beskattning alltid skall vara den plats där försäljaren är etablerad. Till denna allmänna regel gjordes dock flera undantag.

När det sjätte momsdirektivet utfärdades ledde de regler som gäller platsen för beskattning av tjänster till att skatten till mycket stor del tillföll konsumtionslandet. De verkliga förhållandena på den inre marknaden, globaliseringen, avregleringar och den tekniska utvecklingen har emellertid gemensamt bidragit till betydande förändringar, både kvantitativt och strukturellt, i handeln med tjänster. Allt fler tjänster kan nu tillhandahållas på distans. Till följd av denna utveckling har det sjätte mervärdesskattedirektivet därför ändrats flera gånger, och många närmare angivna tjänster beskattas i själva verket på den plats där kunden är etablerad.

2.2. Gällande regler

Enligt den allmänna regeln i artikel 9.1 i det sjätte mervärdesskattedirektivet är platsen för tillhandahållande av en tjänst, d.v.s. den plats där den som säljer tjänsten har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls, den plats där tjänsten beskattas. Denna allmänna regel kompletteras genom flera undantag med stöd av vilka platsen för beskattningen av tjänsten fastställs på grundval av vilket slags tjänst det rör sig om.

Undantagen från den allmänna regeln ingår huvudsakligen i artikel 9.2. Undantagen gäll-

er tjänster som har samband med fast egendom, tjänster som avser person- eller varu-transport, kulturella, konstnärliga, idrottsmässiga, vetenskapliga och pedagogiska aktiviteter, tjänster som gäller lös materiell egendom samt immateriella tjänster. Immateriella tjänster omfattar bl.a. tjänster som gäller patent, reklamtjänster, sakkunnigtjänster (exempelvis tjänster av ingenjörer och jurister), uthyrning av personal, uthyrning av lös materiell egendom, teletjänster, tjänster som gäller radio- och tv-sändningsverksamhet samt elektroniska kommunikationstjänster.

2.3. Problem

Ett allmänt problem som uppkommer i samband med artikel 9.1 är att skattskyldiga som köper en tjänst men inte är etablerade i samma land som den som säljer tjänsten måste begära återbetalning av den mervärdesskatt som ingår i tjänstens pris enligt det åttonde och det trettonde direktivet. Återbetalningsförfarandet kan vara komplicerat och tidskrävande. För att slippa från detta förfarande händer det ofta att medlemsstaterna otillbörligt utnyttjar förfarandet för omvänd betalningsskyldighet.

När det gäller uthyrning av transportmedel uppkommer problem med anledning av den plats för beskattning som fastställs i den gällande allmänna bestämmelsen. De nuvarande förhållandena ger skattskyldiga i vissa medlemsstater ett incitament till att hyra en bil som skall användas för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat i stället för att skaffa sig den i den egna medlemsstaten, för att på så sätt komma i åtnjutande av mera fördelaktiga avdragsregler.

Tjänster som gäller lös materiell egendom beskattas för närvarande i den medlemsstat där arbetet utförs. Detta innebär att tillhandahållaren kan behöva registrera sig till mervärdesskatt i den medlemsstaten och betala skatten där. För många företag kan detta bli administrativt betungande, särskilt om de utför aktiviteter i flera medlemsstater (t.ex. om de har Europatäckande tjänste- och underhållskontrakt). Kontrollen över sådana företag kan också bli betungande för skattemyndigheterna.

Immateriella tjänster beskattas för närva-

rande i enlighet med artikel 9.2 punkt e i den stat där den kund som är en skattskyldig person är etablerad, och på dessa tjänster tillämpas förfarandet för omvänd betalningsskyldighet (kunden, och inte säljaren, är skattskyldig). Bestämmelsen innehåller en detaljerad och uttömmande definition av immateriella tjänster. Vid tillämpandet av bestämmelsen måste man från fall till fall fastställa huruvida den är tillämplig på tjänsten eller om tjänsten omfattas av den allmänna regeln i artikel 9.1. Alla nya, och alla tidigare okända, tjänster som inte faller inom ramen för något av undantagen är beskattningsbara i den stat där säljaren är etablerad. Detta gäller automatiskt också sådana med immateriella tjänster jämförbara tjänster som det är mer ändamålsenligt att beskatta i den stat där kunden är etablerad.

I de nuvarande reglerna beaktas inte heller i tillräcklig omfattning kombinerade tjänster. Sådana tjänster omfattar flera olika aspekter, varav en del kan täckas av särskilda bestämmelser, andra inte.

3. Förslagets mål

Syftet med förslaget är att modernisera och förenkla de regler som gäller platsen för beskattning av tjänster och avlägsna de problem som beskrivs ovan.

Enligt kommissionens mening bör reglerna om platsen för beskattningen av tjänster ändras så, att de i så stor utsträckning som möjligt leder till att beskattningen sker på den plats där konsumtionen faktiskt äger rum. I de flesta fall är den plats där ett företag konsumerar en tjänst även den plats där kunden etablerat sin rörelse. Syftet med förslaget är även att få till stånd en avvägning mellan skattemyndigheternas kontrollbehov och företagets administrativa skyldigheter. Därför bör beskattning på platsen för konsumtionen verkställas endast i den mån detta inte leder till ytterligare skyldigheter.

Även tjänster till icke skattskyldiga personer, d.v.s. till konsumenterna, bör i princip beskattas på den plats där konsumtionen faktiskt äger rum. Detta medför dock betydande praktiska svårigheter, eftersom förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte kan tillämpas i fråga om konsumenter. Ifall de

som säljer tjänsterna förpliktades att registrera sig till mervärdesskatt i varje stat i vilken de har kunder som är konsumenter skulle detta för sin del innebära ett betydande administrativt merarbete för företagen. För att underlätta detta förutsätts att ett förfarande med service vid en lucka tas i bruk, så att den som säljer tjänsten kan uppfylla sina skatteåligganden gentemot konsumtionsstaterna via skattemyndigheten i en medlemsstat. Eftersom möjligheten att ta ett sådant förfarande i bruk ännu måste utredas är avsikten att man i ett senare skede skall granska tjänster till konsumenter.

4. Förslagets huvudsakliga innehåll

4.1. Allmän regel

Enligt den nya allmänna regeln om tjänster som tillhandahålls skattskyldiga skall den plats där kunden är etablerad vara den plats där tjänsten beskattas. Det föreslås att en obligatorisk omvänd betalningsskyldighet tillämpas på tillhandahållandet när den som säljer tjänsten är etablerad i en annan stat.

Den allmänna regel som gäller tjänster till icke skattskyldiga personer, d.v.s. konsumenter, kvarstår därmed oförändrad. Platsen för beskattning av sådana tjänster föreslås även i fortsättningen vara den plats där den som säljer tjänsten är etablerad.

4.2. Undantag

I den allmänna regeln görs av både administrativa och politiska orsaker vissa undantag som baserar sig på existerande särskilda bestämmelser.

På tjänster som har samband med fast egendom tillämpas en regel som motsvarar den gällande regeln, enligt vilken den plats där fastigheten är belägen är den plats där tjänsten beskattas. Den nuvarande regeln är ganska enkel att tillämpa och leder normalt till beskattning på den plats där tjänsten konsumeras. Denna sektor omfattas dessutom ofta av undantag från skatteplikt, vilket i sin tur påverkar rätten till avdrag. Undantaget skall, liksom är fallet i dag, tillämpas både på tjänster till skattskyldiga och på tjänster till konsumenter. Regeln kvarstår huvudsakligen

oförändrad, men till den fogas för tydlighetens skull ett omnämnande om tillhandahållande av logi i hotell eller liknande inrättningar och beviljande av rätten att använda fast egendom.

På tjänster som avser persontransport föreslås bli tillämpad en regel som motsvarar den gällande regeln, enligt vilken den plats där transporten äger rum är den plats där tjänsten beskattas. Undantaget tillämpas både på tjänster till skattskyldiga och på tjänster till konsumenter. Tjänster som avser persontransport är svåra att begränsa så, att de gäller endast skattskyldiga. Därför är avsikten att dessa transporter skall granskas senare i samband med revideringen av de bestämmelser som gäller den plats där tjänster till konsumenter beskattas. På tillhandahållandet av transporttjänster och tjänster i anslutning till dessa till skattskyldiga föreslås till skillnad från vad som är fallet i dag den allmänna regeln bli tillämpad.

På tjänster som avser kulturella, konstnärliga, idrottsliga och underhållningsmässiga aktiviteter tillämpas en regel som motsvarar den gällande regeln, enligt vilken den plats där tjänsterna utförs är den plats där tjänsterna beskattas. Undantaget tillämpas, liksom är fallet i dag, både på tjänster till skattskyldiga och på tjänster till konsumenter. Till skillnad från vad som är fallet i dag skall dock på tjänster som gäller vetenskapliga och pedagogiska aktiviteter och som tillhandahålls skattskyldiga den nya allmänna regeln bli tillämpad. Detta förenklar förfarandena, eftersom företag som köper sådana tjänster i en annan stat då inte längre behöver tillämpa återbetalningsförfarandet enligt det åttonde eller trettonde direktivet.

Det fjärde undantaget gäller tillhandahållande av vissa tjänster av materiell natur till skattskyldiga personer. I fråga om tillhandahållanden av tjänster för omedelbar konsumtion på en lätt identifierbar plats (exempelvis restaurang- och frisörtjänster) föreslås den plats där den som säljer tjänsten är etablerad bli betraktad som den plats där tjänsten beskattas. Genom detta undantag beaktas i större omfattning var tjänsten faktiskt konsumeras. Det är också lättare för dem som säljer tjänsterna att tillämpa denna regel än den nya allmänna regeln eftersom de inte behöver bry

sig om huruvida kunden är skattskyldig eller inte.

Enligt förslaget kunde en medlemsstat ha rätt att under vissa förhållanden avvika från regeln om platsen för tillhandahållande av tjänster och beskatta tjänsten på den plats där den faktiskt konsumeras, om detta är nödvändigt för att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller snedvridning av konkurrensen. För närvarande får dessa bestämmelser emellertid endast tillämpas i begränsad omfattning och närmast på tjänster för vilka den nuvarande artikel 9.2 punkt e gäller. Enligt kommissionens förslag kunde dessa bestämmelser tillämpas på nästan alla tjänster.

4.3. Andra förslag

Kommissionen föreslår att VIES-systemet, som för närvarande används för kontroll av gemenskapsinterna leveranser av varor, utvidgas till att även omfatta tjänster. Denna utvidgning genomförs dock i praktiken först från år 2008. Under övergångsperioden har kommissionen tid att utreda och förbättra det nuvarande systemets tekniska funktion. Efter ovan nämnda tidpunkt skall varje tillhandahållare av tjänster i sin periodiska sammanställning till den nationella skattemyndigheten lämna uppgifter om tjänster som tillhandahållits skattskyldiga och i samband med vilka förfarandet för omvänd betalningsskyldighet tillämpats. Skattemyndigheten skall sedan på elektronisk väg översända uppgifterna till den medlemsstat där den skattskyldiga person som köper tjänsten är etablerad. Den medlemsstaten kan sedan kontrollera om förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har tillämpats korrekt.

Kommissionen föreslår också att till det sjätte mervärdesskattedirektivet för tydlighetens skull fogas en bestämmelse som gäller affärstransaktioner mellan ett och samma rättsliga subjekts olika etableringsställen. Genom denna bestämmelse fastställs den uppfattning som med klar majoritet understöds i kommissionen och medlemsstaterna och enligt vilken tjänster som tillhandahålls inom ett och samma rättsliga subjekt inte anses utgöra sådan försäljning av tjänster som avses i direktivet.

Det föreslås vidare att i direktivet tas in en särskild bestämmelse om skattskyldiga som utför både ekonomiska aktiviteter och aktiviteter som faller utanför direktivets räckvidd. För att göra förfarandet enklare och ge aktörerna större rättssäkerhet avses sådana juridiska personer eller näringsidkare bli behandlade som skattskyldiga personer då man fastställer den plats där de tjänster de anskaffar skall beskattas.

5. Behandling av ärendet i Europeiska unionens institutioner

Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén har ännu inte gett sina yttranden.

Behandlingen av förslaget har inletts den 7 januari 2004 i rådets arbetsgrupp för skattefrågor.

6. Förslagets verkningar för Finland

Förslaget gör beskattningen av tjänster enklare och innebär en lösning på många av de problem som beskrivits ovan.

Behovet av att utnyttja det tidskrävande återbetalningsförfarandet enligt det åttonde och trettonde direktivet minskar, eftersom den plats där tjänsten beskattas enligt en huvudregel skall vara den plats där kunden är etablerad.

De problem som uppkommer i samband med uthyrning av transportmedel försvinner i och med att i fråga om långtidsuthyrd lös egendom den stat där kunden är etablerad skall vara den plats där egendomen beskattas, varvid de avdragsbestämmelser som gäller i denna stat blir tillämpliga. Då bortfaller alltså skatteincitamentet till att hyra en bil för långvarig användning i kommersiellt syfte i andra medlemsstater.

Problemet med flerdubbel registrering blir till stor del löst. Tjänstekontrakt som omfattar arbete på materiell lös egendom kommer att omfattas av den allmänna regeln. De som säljer sådana tjänster behöver därmed inte längre registrera sig till mervärdesskatt i flera länder när de tillhandahåller tjänster i andra medlemsstater.

Det problem som uppkommer i samband

med den förteckning över immateriella tjänster som ingår i direktivet avlägsnas. Förteckningen behöver inte längre upprätthållas eller uppdateras när nya tjänster dyker upp på marknaden. Dessutom uppkommer inte längre några tolkningsfrågor i samband med förteckningen, eftersom alla nya tjänster automatiskt omfattas av den nya allmänna regeln.

Även problemen i anslutning till kombinerade tjänster minskar, eftersom sådana tjänster kommer att omfattas av den allmänna regeln.

De bestämmelser i den finska mervärdesskattelagen (1501/1993) som gäller beskattningsorten för tjänster motsvarar bestämmelserna i det gällande direktivet. Ifall kommissionens förslag antas förutsätter detta att de nationella mervärdesskattebestämmelserna ändras så, att de motsvarar de nya bestämmelserna.

Förändringar som gäller den plats där tjänster beskattas inverkar på medlemsstaternas beskattningsrätt och därmed även på skatteintäkterna. Eftersom det rör sig om tjänster

som skattskyldiga köper och eftersom den skatt som betalas på dessa tjänster i regel berättigar till avdrag eller återbetalning har förslaget inga betydande verkningar. Den ändring av beskattningsorten som föreslås i fråga om uthyrning av transportfordon medför dock att den skattespekulation som nu förekommer i samband med gränsöverskridande uthyrning och som kunde ha betydande samhällsekonomiska verkningar ifall den ökar inte längre är möjlig.

7. Regeringens ståndpunkt

Regeringen ger sitt stöd till att de bestämmelser som gäller platsen för beskattning av tjänster moderniseras och förenklas i enlighet med de huvudprinciper som läggs fram i kommissionens förslag. Vissa detaljer i förslaget kräver dock en närmare utredning och precisering för att de nya bestämmelserna och de riktlinjer som dras upp i dem skall vara så tydliga som möjligt.