



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Gunilla Granström

EG-rättens inflytande på  
mervärdesskattens område – är  
en framtida tillämpning av  
ursprungsprincipen sannolik?

Examensarbete  
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt

Höstterminen 2002

# Innehåll

<b>1</b>	<b>INLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1	Problemformulering	1
1.2	Material och metod	2
1.3	Uppsatsens disposition	2
<b>2</b>	<b>GÄLLANDE RÄTT</b>	<b>4</b>
2.1	Mervärdesskattens karaktär	4
2.2	Övergångsordningen	6
2.3	Det sjätte mervärdesskattedirektivet	7
2.4	Gemenskapsinternt förvärv	9
2.5	Lagändring år 2002	12
<b>3</b>	<b>ETT ENHETLIGT OCH HARMONISERAT MERVÄRDESSKATTESYSTEM</b>	<b>15</b>
3.1	Rättslig grund för EG:s harmoniseringsarbete	15
3.2	Historisk bakgrund	15
3.3	1987 års förslag om övergång till ursprungsprincipen	17
3.4	1996 års arbetsprogram för genomförande av ursprungsprincipen	19
3.5	Behov av harmonisering	23
<b>4</b>	<b>KOMMISSIONENS SYNPUNKTER OCH IDÉER ÅR 1996</b>	<b>25</b>
4.1	Den inre marknaden	25
4.2	Problemen med övergångsordningen	26
4.2.1	Allmänt	26
4.2.2	Konsekvenser för olika intressenter	27
4.2.2.1	Problem för näringsidkarna	27
4.2.2.2	Problem för konsumenterna	28
4.2.2.3	Problem för myndigheterna	28
4.3	Mål med och krav på det nya mervärdesskattesystemet	29
4.4	Den planerade mervärdesskatteordningens utformning	30
4.4.1	Ett gemensamt skatteområde	30
4.4.2	Mervärdesskatteintäkternas omfördelning mellan medlemsstaterna	32

4.4.2.1	Bearbetning av statistiskt material	32
4.4.2.2	Omfördelningsmekanismen	34
<b>4.5</b>	<b>Konsekvenser av den planerade mervärdesskatteordningen</b>	<b>42</b>
4.5.1	Harmonisering	42
4.5.1.1	Normala och reducerade skattesatser	42
4.5.1.2	Andra beståndsdelar	43
4.5.2	Enhetlig tillämpning och modernisering	43
4.5.3	Förändring av det administrativa arbetet	44
4.5.3.1	Minskade möjligheter till bedrägeri	44
4.5.3.2	Omprövning av företagens skyldigheter och rättigheter	44
4.5.3.3	Från enskilt till kollektivt ansvar	44
4.5.3.4	Ökat samarbete	45
<b>4.6</b>	<b>Kommissionens slutsats</b>	<b>46</b>
<b>5</b>	<b>EKONOMISKA OCH SOCIALA KOMMITTÉNS YTTRANDE ÖVER FÖRSLAGET</b>	<b>47</b>
5.1	Programmets huvudinriktning får stöd	47
5.2	Det statistiska materialets tillförlitlighet	49
5.3	Registrering av näringsidkaren i ett enda land	52
5.4	Harmonisering	55
5.5	Samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter	56
5.6	Kontroll av och sanktioner mot medlemsstater	57
5.7	Fall av maktförskjutning	57
5.8	Ytterligare överväganden	57
<b>6</b>	<b>EUROPAPARLAMENTETS RESOLUTION</b>	<b>59</b>
6.1	Behov av en ny beskattningsordning	59
6.2	Hinder för en övergång till ursprungsprincipen	59
6.3	Skattesatsernas utformning	60
6.4	Enhetlig tillämpning	60
6.5	Olika åtgärder	61
6.6	Införande av majoritetsbeslut	61
<b>7</b>	<b>KOMMISSIONENS NYA ARBETSSTRATEGI ÅR 2000</b>	<b>62</b>
<b>8</b>	<b>AKTUELLA FÖRBÄTTRINGSFÖRSLAG INOM RAMEN FÖR SLIM-INITIATIVET</b>	<b>65</b>

8.1	Avdragsrätten	65
8.2	Indrivning av skatt	67
9	SKATTEPOLITIKENS PRIORITERINGAR FÖR DE KOMMANDE ÅREN	69
10	SLUTSATSER	72
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	80

# 1 Inledning

## 1.1 Problemformulering

I denna uppsats behandlas EG-rättens inflytande på mervärdesskattens område. Mitt huvudsakliga syfte är att redogöra för innebörden av en övergång till den s k ursprungsprincipen. Den nu gällande s k övergångsordningen kommer också att beskrivas översiktligt. Vidare avser jag spekulera i frågan huruvida ursprungsprincipen kommer att införas i framtiden och även diskutera det lämpliga i detta.

År 1996 lade EU-kommissionen fram ett dokument med rubriken "Ett gemensamt moms system - ett program för den inre marknaden". Dokumentet var inget konkret lagförslag, utan utgjorde endast en analys av huvudlinjerna i ett tilltänkt system, som skulle baseras på ursprungsprincipen. För detta ändamål lade kommissionen fram ett arbetsprogram, i syfte att möjliggöra en övergång till ett slutligt, gemensamt system. Här redovisades en tidsplan, i vilken den nya ordningen skulle införas stegvis.

Ursprungsprincipen har emellertid hittills inte genomförts, och ingen vet om den kommer att införas i framtiden. Efter 1996 års program har lagstiftningsarbetet i stället inriktats på förbättringar av det nuvarande systemet. Dock finns, åtminstone hos kommissionen, en långsiktig strävan att så småningom övergå till en beskattningsordning som grundas på ursprungsprincipen. Tonvikten i denna uppsats ligger på innehållet i 1996 års program, eftersom detta är den mest aktuella redogörelsen för hur ursprungsprincipen skulle kunna genomföras.

Min målsättning är att redogöra för de stora linjerna i 1996 års förslag. Härvid kommer jag att inrikta mig lite extra på omfördelningsmekanismen, eftersom denna utgör en mycket central del av förslaget.

Jag har avgränsat framställningen på så sätt, att jag inte kommer att fördjupa mig i det förenklingsarbete som sker och har skett, inom det nuvarande systemet. Endast några exempel tas upp. Inte heller kommer jag att redogöra för arbetsprogrammets olika steg. Beskrivningen av gällande rätt gör inte anspråk på att vara heltäckande, utan syftet är ge läsaren viss inblick i de mest grundläggande beståndsdelarna. Här är reglerna om avdragsrätt, både vid inhemsk handel och handel över nationsgränserna, särskilt intressanta.

## 1.2 Material och metod

Det viktigaste materialet utgörs av kommissionens förslag år 1996 och ett kompletterande dokument, som lades fram vid en konferens samma år. Ur det sistnämnda materialet har jag hämtat ett sifferexempel. Detta behandlar omfördelningsmekanismens praktiska tillämpning. Med utgångspunkt från de tabeller och en del förklaringar som finns i materialet, har jag dock gjort vissa egna tolkningar. För att göra beräkningarna lättbegripliga har jag också lagt till en del sifferuppgifter. Existerande siffror i källmaterialet har dock inte ändrats.

Efter att kommissionens förslag hade framlagts behandlades det i ett yttrande från Ekonomiska och sociala kommittén samt i en resolution från Europaparlamentet. Dessa institutioner har visserligen endast en rådgivande funktion, men enligt min mening fick de synpunkter som lämnades stor betydelse. Därför har jag beskrivit innehållet i dessa dokument relativt utförligt.

Förutom ovan angivet material har jag använt andra dokument från kommissionen, läroböcker, tidningsartiklar samt information från Internet.

## 1.3 Uppsatsens disposition

Till att börja med beskriver jag mervärdesskattens karaktär. Bland annat redogörs för hur denna beskattningsform är konstruerad och skattskyldighetens förutsättningar. Övergångsordningen tas därefter kortfattat upp. I sammanhanget förklaras innebörden av destinationsprincipen och ursprungsprincipen. Sedan beskrivs det sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket är det mest betydelsefulla regelverket på mervärdesskattens område inom EG. De bestämmelser som styr handeln över medlemsstaternas gränser är relativt komplicerade. Jag har därför valt att ge en förenklad redogörelse för det s k gemenskapsinterna förvärvet, då detta kan anses utgöra ett grundläggande mönster. Därefter nämns ett par förändringar i den svenska lagstiftningen, vilka har tillkommit till följd av förändringar i EG-rätten.

Den rättsliga grund som finns för EG:s harmoniseringsarbete, vilket även innefattar ett införande av ursprungsprincipen, anser jag också bör tas upp. Ursprungsprincipens tillämpning har länge utgjort en målsättning för EG, och detta framkommer bland annat i en kortfattad historisk bakgrund. Efter denna beskrivs de huvudsakliga beståndsdelarna i två olika förslag som har lagts fram, i syfte att genomföra ursprungsprincipen. Det senare av dessa är det ovan nämnda arbetsprogrammet från år 1996. Frågan om varför harmoniseringsarbetet anses så viktigt behandlas också kortfattat.

Därefter sker en utförlig redogörelse för innehållet i de två dokumenten, som kommissionen lade fram år 1996. Ekonomiska och sociala kommittén och

Europaparlamentet behandlade 1996 års arbetsprogram i form av ett yttrande respektive en resolution. Jag tror att de kritiska synpunkter som uttrycktes kan ha inverkat på medlemsstaternas ställningstaganden. Innehållet i båda dessa dokument är därför intressant och har fått stort utrymme i uppsatsen.

År 2000 lade kommissionen fram en ny arbetsstrategi. Innebörden av denna beskrivs kortfattat, och därefter tar jag upp ett par aktuella förslag, vars syfte är att förbättra mervärdesskattens funktion. Tanken är att ge exempel på vilka möjligheter som kan finnas, när det gäller att genomföra förbättringar inom ramen för det nuvarande systemet. Skattepolitikens prioriteringar för de kommande åren behandlades i ett dokument från kommissionen år 2001. Även detta redogör jag i korthet för. Till sist sammanfattar jag uppsatsens innehåll och ger uttryck för mina egna åsikter. Bland annat förordar jag en genomgripande omarbetning och förbättring av övergångsordningen, framför ett hastigt genomförande av ursprungsprincipen.

# 2 Gällande rätt

## 2.1 Mervärdesskattens karaktär

Mervärdesskatt är en allmän konsumtionsskatt, som utgår i varje försäljningsled på i princip alla varor och tjänster. Den har funnits i Sverige sedan år 1968.<sup>1</sup> Idag har mervärdesskatten stor statsfinansiell betydelse, då den utgör en av de främsta inkomstkällorna.<sup>2</sup>

Likartade beskattningssystem finns i cirka 100 stater runt om i världen. Allra först infördes denna typ av skatt i Frankrike. Så småningom beslutade även EG, som på den tiden bestod av sex medlemsstater, att introducera ett gemensamt system för mervärdesskatt. Jag återkommer längre fram i uppsatsen till EG-rättens inflytande på detta område och vad som gäller vid handel över nationsgränserna.<sup>3</sup>

Skattskyldiga är i allmänhet de näringsidkare som producerar, distribuerar eller på något annat sätt tillhandahåller varor eller tjänster. Omsättningen ska ske i yrkesmässig verksamhet i Sverige. Skatten betalas av näringsidkarna, men ekonomiskt sett är det inte dessa som förväntas svara för den. Genom en höjning av priserna på skattepliktiga varor och tjänster övervältras skatten på köparna. De slutliga konsumenterna bär följaktligen den egentliga skattebördan, vilket gör att mervärdesskatten kan betecknas som en konsumtionsskatt. Då skatten utgår vid omsättning av de flesta varor och tjänster kan den också anses vara allmän. All omsättning är emellertid inte skattepliktig, utan det finns undantag.<sup>4</sup>

Mervärdesskatten är proportionell mot försäljningssumman, vilket innebär att skattesatsen är densamma oavsett hur stor konsumtionen har varit för den enskilde medborgaren. Allmänna konsumtionsskatter anses drabba låginkomsttagare relativt sett hårdare än höginkomsttagare. Anledningen är att en person med låg inkomst normalt sett konsumerar en större del av denna, jämfört med en person med hög inkomst. Låginkomsttagarens konsumtionsskatt utgör följaktligen en större andel av inkomsten. I en helhetsbedömning av mervärdesskattens fördelningspolitiska effekter måste dock alla slags skatter ingå.<sup>5</sup>

Olika skattesatser finns för olika varu- och tjänstegrupper. Basvaror har i många länder en lägre skattesats, än de varor och tjänster som är umbärliga.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Ståhl, Kristina och Österman, Roger P, EG-skatterätt, Stockholm 2000 s. 164.

<sup>2</sup> Melz, Peter, Mervärdesskatt, Göteborg 2001, s. 14.

<sup>3</sup> Ståhl och Österman a.a. s.164.

<sup>4</sup> Melz a.a. s. 11-12.

<sup>5</sup> Melz a.a. s. 11-12.

<sup>6</sup> Melz a.a. s. 12.



Som skattebas används det tillförda mervärdet.<sup>7</sup> I redovisningen drar den skattskyldige av den skatt han själv blivit debiterad och betalat till sina leverantörer (ingående mervärdesskatt) från den skatt han debiterat och mottagit från sina kunder (utgående mervärdesskatt). Varje försäljningsleds skatteinbetalning utgörs således av skillnaden mellan den skatt som den skattskyldige mottagit och den skatt som samme skattskyldige själv erlagt.<sup>8</sup> Den s k reciprocitetsprincipen anger att köparens ingående skatt och säljarens utgående skatt ska överensstämma.<sup>9</sup>

Tekniken innebär att några kumulativa effekter inte inträder. Dessa innebär att andelen skatt av en varas pris stiger genom dess färd i produktionsleden. Kumulativa effekter är kraftigt oneutrala och skapar incitament till att ansamla fler produktionsled hos färre skattskyldiga personer.<sup>10</sup> En annan fördel är att säljaren inte behöver avgöra om köparen är slutlig konsument eller inte. Avdragsrätten säkerställer dessutom på ett enkelt sätt att skatten inte stannar som en kostnad hos t ex en tillverkare av varor, som köper in tjänster som behövs i tillverkningen. Vidare kan systemet anses fungera självkontrollerande. Köpare och säljare bevakar sina rättigheter och därmed varandras skyldigheter. För att kunna bevisa sin rätt till avdrag har köparen rätt att kräva en faktura av säljaren. Samtidigt har säljaren rätt att kräva betalning för skatten.<sup>11</sup>

Det grundläggande kravet för avdrag är att mervärdesskattepliktig verksamhet bedrivs och att varor eller tjänster förvärvas för att användas i sådan verksamhet. Varorna eller tjänsterna måste också vara direkt hänförliga till den skattepliktiga verksamheten samt rättsligt förvärvade av verksamhetsinnehavaren.<sup>12</sup> Mervärdesskatt som exempelvis påförts den skattskyldige för maskiner eller inventarier kan alltså avräknas som ingående skatt. Denna får dras av omedelbart, även om förvärvet avser något som kommer att användas under flera år.<sup>13</sup> Ingående skatt som överstiger den utgående skatten får också avräknas. Mellanskillnaden återbetalas i sådant fall av skattemyndigheten. Nystartade företag har ofta kostnader för inköp, vilka är större än ersättningen för levererade varor eller tillhandahållna tjänster. Situationen kan även inträffa i tider då kostsamma

---

<sup>7</sup> Ståhl och Österman a.a. s. 164.

<sup>8</sup> Melz a.a. s. 17.

<sup>9</sup> Hamberg, Lars-Gunnar, Vad skulle ett omsättningssystem med förvärvsbeskattning mellan näringsidkare innebära?, Rättsnytt nr 6 år 2000 Utskrift från Internet via <http://online.farforlag.se/cgi-bin/optonet.dll?DoShowDoc&docfile=document2.htm&...> 2002-06-06 s. 2 (7).

<sup>10</sup> Ståhl och Österman a.a. s. 164.

<sup>11</sup> Hamberg a.a. s. 1-2 (7).

<sup>12</sup> Ståhl och Österman a.a. s. 190-191.

<sup>13</sup> Melz a.a. s. 18.

investeringar görs. Återbetalningsrätten gäller också företag som bedriver försäljning till andra länder och därför inte är skattskyldiga där de befinner sig.<sup>14</sup>

Undantag finns från huvudregeln att ingående mervärdesskatt måste vara hänförlig till skattepliktig omsättning för att avdrag ska tillåtas. Tillämpning av s k kvalificerade undantag innebär att någon mervärdesskatt inte kommer att belasta produktionen, då den som producerar den skattefria varan/tjänsten har rätt till återbetalning av ingående skatt. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger däremot inte när det gäller s k okvalificerade undantag. Den mervärdesskatt som har erlagts i tidigare produktionsled kommer inte att återbetalas. Mervärdet i det sista ledet kommer emellertid att undgå beskattning.<sup>15</sup>

Sammanfattningsvis har mervärdesskatten vissa typiska kännetecken. Den är i princip allmän på alla varor och tjänster samt proportionell mot försäljningssumman. Vidare tas den ut i varje led av kedjan producent – konsument och övervältras på konsumenten. Mervärdesskatten är konstruerad på så sätt att näringsidkare har avdragsrätt för ingående skatt.<sup>16</sup>

## 2.2 Övergångsordningen

Mervärdesskatt finns, som tidigare framkommit, i många av världens länder. För den internationella handeln skulle det vara förödande om skatten, vid in- och utförsel, skulle debiteras både i det land där varan tillverkades och i det land till vilket varan såldes och konsumerades. I syfte att undvika detta tillämpas antingen destinationsprincipen eller ursprungsprincipen.<sup>17</sup>

Inom EG gäller för närvarande den s k övergångsordningen, vilken kan beskrivas som en blandning av de båda principerna. Önskan har dock under en längre tid varit att övergå till någon form av ursprungsprincip.<sup>18</sup>

Destinationsprincipen gäller mellan företag inom EG<sup>19</sup> och innebär att skatten påförs i och tillfaller det land, där varorna eller tjänsterna konsumeras.<sup>20</sup> Ursprungsprincipen innebär att skatten tas ut i det land varifrån varorna eller tjänsterna säljs. Mervärdesskatteintäkterna tillfaller initialt detta land.<sup>21</sup> Numera tillämpas ursprungsprincipen inom EG på slutkonsumenters beskattning, dock med vissa undantag vad gäller

---

<sup>14</sup> Melz a.a. s. 19.

<sup>15</sup> Melz a.a. s. 31.

<sup>16</sup> Ståhl och Österman a.a. s.169.

<sup>17</sup> Melz a.a. s. 59.

<sup>18</sup> Ståhl och Österman a.a. s. 194-195.

<sup>19</sup> Jonsson, Gunnar, Utvecklingen av mervärdesskattesystemet inom EG, Svensk Skattetidning nr 2 år 1998 s. 250.

<sup>20</sup> Svanberg, Marianne, Mervärdesskatten och EG, Svensk Skattetidning nr 10 år 1994 s. 720.

<sup>21</sup> Jonsson a.a. Utvecklingen av mervärdesskattesystemet inom EG s. 250.

postorder- och annan distansförsäljning, nya transportmedel samt punktskattepliktiga varor. Slutkonsumenter ska betala skatt i det land där varan säljs. Konkret tar sig detta uttryck i att svenska privatpersoner inte, såsom tidigare, kan få skatten på inköp i ett EG-land återbetald vid utresa.<sup>22</sup>

## 2.3 Det sjätte mervärdesskattedirektivet

Den svenska mervärdesskattelagen (ML) tillkom för första gången år 1968. Sedan dess har bestämmelserna om mervärdesskatt reformerats ett flertal gånger. I samband med Sveriges inträde i EU år 1995 genomfördes olika ändringar, vilka främst berörde EG-handeln.<sup>23</sup> Regelverket inom EG består på detta område framförallt av det sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>24</sup>

I sammanhanget kan nämnas att direktiv utfärdas inom ramen för EG:s kompetens. Begreppet EU inkluderar EG och innehåller ytterligare komponenter.<sup>25</sup> Det sjätte mervärdesskattedirektivet är mycket omfattande och liknar på många sätt en lag.<sup>26</sup> Reglerna är detaljerade och syftar till att uppnå enhetlighet mellan de olika ländernas mervärdesskattesystem. Bland annat regleras en gemensam skattebas, d v s skattepliktens omfattning bestäms.<sup>27</sup> Viktiga frågor är till exempel vilken omsättning som ska vara undantagen från skatteplikt och hur skattskyldigheten ska utformas.<sup>28</sup> Många undantag från den enhetliga beräkningsgrunden finns emellertid, särskilt för begagnade varor, antikviteter och samlarföremål, konstverk samt guld.<sup>29</sup>

Olikheter avseende skattesatsernas storlek har ansetts vara av mindre betydelse, så länge alla varor och tjänster beskattas med samma skattesats på den nationella marknaden. Därmed inte sagt att skattesatsernas storlek är helt oviktig. I någon mån kan medlemsstaternas frihet att själva bestämma skattesats gynna den egna handeln och industrin.<sup>30</sup> Företag skatteplanerar också ibland, för att få en omsättning att (skattemässigt) äga rum där regleringen är gynnsam.<sup>31</sup>

Rådet har antagit ett direktiv om skattesatser.<sup>32</sup> Detta anger inte bestämda nivåer, utan fastställer olika minimiskattesatser. Om medlemsstaterna önskar

---

<sup>22</sup>Jonsson, Gunnar, Mervärdesskattefrågor inom EG, Svensk Skattetidning nr 6-7 år 1995 s. 403.

<sup>23</sup>Riksskatteverket,Handledning för mervärdesskatt 1999, Avesta 1999 s. 53.

<sup>24</sup>Forssén, Björn, Momshandboken, Stockholm 2001 s. 18.

<sup>25</sup>Melz a.a. s. 14-15.

<sup>26</sup>Ståhl och Österman a.a. s.166.

<sup>27</sup>Handledning för mervärdesskatt 1999 a.a. s. 54.

<sup>28</sup>Melz a.a. s. 15.

<sup>29</sup>Utskrift från Internet via <http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/131001.htm> Datum för utskrift: 2002-07-08 s. 1 (4).

<sup>30</sup>Melz a.a. s. 15-16.

<sup>31</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 189.

<sup>32</sup>Direktiv 92/77/EEG.

tillämpa högre skattesatser är detta tillåtet, då någon övre gräns inte finns<sup>33</sup> Normalskattesatsen får lägst uppgå till 15 %. Dessutom finns det valfritt en eller två reducerade skattesatsnivåer på lägst 5 %, men endast på vissa varor och tjänster av social eller kulturell art. Även en nivå på 0 % och en kraftigt reducerad nivå (lägre än 5 %) bibehålls under en övergångsperiod. Tidigare fanns det förhöjda nivåer, men dessa har numera tagits bort.<sup>34</sup> EG:s högsta skattesats har för närvarande Sverige och Danmark med 25 %.<sup>35</sup> Frågan om att införa maximiskattesatser har tagits upp, men enighet har inte kunnat nås. En slags icke-bindande överenskommelse kan dock anses föreligga mellan medlemsstaterna. Den innebär att skillnaden mellan den lägsta och den högsta skattesats, som tillämpas i medlemsstaterna, inte får vara mer än tio procentenheter. I praktiken kan Sverige därför anses ha de högsta "tillåtna" skattesatserna.<sup>36</sup>

En del av mervärdesskatten tillfaller EU som institution. Tanken har från början varit att skattebasen ska vara exakt den samma i alla medlemsstater. Med en sådan ordning skulle det bara vara att ta en procentandel av landets inkomster från mervärdesskatten och betala in den till EU. Någon fullständig harmonisering existerar dock inte, varför en speciell, komplicerad formel används för att räkna ut hur stor den andel är som ska tillfalla EU. Formeln bygger på ett hypotetiskt antagande om en helt harmoniserad skattebas.<sup>37</sup>

Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller även särskilda bestämmelser som gäller själva EG-handeln. Gränskontrollerna mellan medlemsstaterna har numera avskaffats, och ett särskilt förfarande tillämpas. Jag återkommer till detta nedan.<sup>38</sup>

Ett stort antal direktiv har utarbetats sedan det sjätte mervärdesskattedirektivet antogs. Flertalet av dem är idag inte så intressanta, då ändringar numera sker direkt i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta har också givits ut i en konsoliderad version, vari alla senare ändringar har inarbetats.<sup>39</sup>

Eftersom medlemsstaternas nationella lagar vilar på det sjätte mervärdesskattedirektivet skulle dessa bestämmelser kunna förmodas vara likadana överallt inom EG. Så är emellertid inte fallet, och anledningarna till detta är flera. Ett skäl är att direktivets regler ibland är frivilliga för medlemsstaterna, vilket medfört att vissa länder har införlivat dem medan

---

<sup>33</sup>Melz a.a. s. 16.

<sup>34</sup>Utskrift från Internet via <http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/lvb/131001.htm> Datum för utskrift: 2002-07-08 s. 1(4).

<sup>35</sup>Melz a.a. s. 16.

<sup>36</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 189.

<sup>37</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 189-190.

<sup>38</sup>Melz a.a. s. 16.

<sup>39</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 167.

andra avstått. Medlemsstaterna har också infört egna bestämmelser, i syfte att undanröja risken för skatteundandraganden eller för att skydda principen om konkurrensneutralitet. Direktivets regler har även givits olika innebörd i de olika medlemsstaterna. Vanligtvis sker implementeringen inte ordagrant. Något förenklat kan medlemsstaterna anses ålagda att åstadkomma den effekt som direktivet föreskriver, medan de själva får bestämma reglernas utformning. Liksom annan lagstiftning innehåller direktivet bestämmelser som kan tolkas på olika sätt. Detta leder naturligtvis till att olika lagar kan införas i olika länder. De olika språkversioner som finns av direktivet är inte heller identiska, vilket också kan ha haft betydelse. Dessutom regleras en del frågor inte alls i direktivet, utan medlemsstaterna är fria att införa egna regler inom dessa områden. Ett betydande arbete pågår för närvarande inom EG, som syftar till att harmonisera bestämmelserna om mervärdesskatt.<sup>40</sup>

När det gäller direktivets tolkning och tillämpning har EG-domstolens avgöranden fått stor betydelse.<sup>41</sup> Dessutom har en särskild mervärdesskatterättslig rådgivningskommitté skapats. Denna är sammansatt av personer från kommissionen och de olika medlemsstaterna. Arbetsuppgifterna består i att granska hur direktivet tillämpas och, på begäran av medlemsstaterna, att fatta beslut om den lämpliga tolkningen av detta. Kommitténs beslut är inte juridiskt bindande, men spelar förmodligen ändå viss roll för de nationella myndigheternas tillämpning av de implementerade bestämmelserna. Besluten som fattas är inte offentliga.<sup>42</sup>

## 2.4 Gemenskapsinternt förvärv

Tullprocedurerna är i dag i princip avskaffade inom EG/EU, vilket innebär att all gränsuppbörd har försvunnit. I stället påförs mervärdesskatt inom ramen för den skattskyldiges ordinarie redovisning. Kontrollen av varuhandeln genom tullprocedurer har ersatts av samarbete mellan de olika medlemsstaternas skattemyndigheter. Orden export och import är numera förbehållna tredjelandshandeln. I samband med import tas mervärdesskatt fortfarande ut av tullen. Därefter övergår varan till skfri omsättning inom EG, vilket innebär att den jämställs med varor som har sitt ursprung här.<sup>43</sup>

Övergångsordningen innehåller bestämmelser om vad som ska utgöra beskattningsgrundande händelser och i vilken medlemsstat omsättningen ska anses ha ägt rum. Genom dessa bestämmelser förverkligas principen om beskattning i destinationslandet. Det regelverk som behandlar handeln över

---

<sup>40</sup>Holmlund, Mats, Internationella affärer – några mervärdesskatterättsliga problemställningar, Svensk Skattetidning nr 10 år 2001 s. 945-946.

<sup>41</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 166.

<sup>42</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 165.

<sup>43</sup>Forssén a.a. s. 318-319.

medlemsstaternas nationsgränser är omfattande, och jag kommer därför endast att redogöra för det mest grundläggande mönstret.<sup>44</sup>

Beskattningen av en transaktion mellan näringsidkare i olika medlemsstater kan gå till på ett speciellt sätt.<sup>45</sup> När en näringsidkare i ett EG-land säljer varor till en näringsidkare i ett annat EG-land kan förvärvet anses utgöra den beskattningsgrundande händelsen. Bland annat innebär detta att köparen ska betala mervärdesskatten.<sup>46</sup> Det är alltså fråga om en omvänd beskattningsordning, eftersom en köpare enligt det normala systemet aldrig betalar mervärdesskatt till staten.<sup>47</sup> Beskattningen delas upp i två fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande, som nollbeskattas enligt det landets bestämmelser. Ett förvärv sker därefter i mottagarlandet, och det beskattas efter detta lands regler. Konstruktionen avser att säkerställa att varje lands skattesuveränitet bibehålls och att länderna i princip självständigt ska kunna fatta beskattningsbeslut.<sup>48</sup>

Säljarens nollbeskattning innebär att han inte påförs någon skatt, samtidigt som han har full avdragsrätt för den mervärdesskatt som är hänförlig till hans egna inköp.<sup>49</sup> Någon utgående mervärdesskatt redovisas således inte av säljaren, utan varan transporteras utan att vara belagd med skatt.<sup>50</sup> Vissa förutsättningar måste dock uppfyllas för att nollbeskattningen ska tillåtas. Varorna måste fysiskt transporteras från en medlemsstat till en annan. Transporten måste utföras av säljaren eller av köparen eller för dessas räkning. Köparen måste vara mervärdesskatteregistrerad i något EG-land och underrätta säljaren om sitt registreringsnummer. De nollbeskattade försäljningarna till köpare i andra medlemsstater ska nämligen redovisas i säljarens mervärdesskattedeklaration. Kundernas registreringsnummer och var och en av försäljningarnas sammanlagda värde måste anges. Dessa transaktioners fakturor måste innehålla uppgifter om både köparens och säljarens registreringsnummer.<sup>51</sup> Statistiska uppgifter avseende försäljningar måste även lämnas till Intrastat.<sup>52</sup>

Även köparen måste redovisa transaktionen. I köparens deklaration redovisas själva varuförvärvet och samtidigt görs avdrag för skatten, till den del denna avser förvärv för en verksamhet som medför skattskyldighet. Förutsättningen är dock att något särskilt avdragsförbud inte föreligger. Huvudregeln är att förvärv anses ske i det land dit godset har ankommit, när transporten till köparen slutförts. I detta land ska därför köparens deklaration lämnas in. Skattesats och beskattningsunderlag bestäms efter samma regler,

---

<sup>44</sup>Svanberg a.a. s. 720.

<sup>45</sup>Svanberg a.a. s. 721.

<sup>46</sup>Svanberg a.a. s. 720.

<sup>47</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 195.

<sup>48</sup>Svanberg a.a. s. 720.

<sup>49</sup>Svanberg a.a. s. 721.

<sup>50</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 195.

<sup>51</sup>Svanberg a.a. s. 721.

<sup>52</sup>Jonsson a.a. Mervärdesskattefrågor inom EG s. 405.

som gäller för beskattning av försäljningar i förvärvslandet.<sup>53</sup> Förvärvsbeskattningen innebär ofta ingen reell skattebelastning för köparen, då den utgående mervärdesskatt som ska redovisas samtidigt blir avdragsgill som ingående mervärdesskatt i samma deklaration.<sup>54</sup> Rätten till avdrag kan dock helt eller delvis falla bort, om den förvärvade varan ska användas i verksamhet som är helt eller delvis befriad från mervärdesskatt.<sup>55</sup> Ett direkt avdragsförbud kan också föreligga för den förvärvade varan. Rapport till Intrastat måste lämnas även av köparen.<sup>56</sup>

Effekten av detta beskattningssystem blir att det i mervärdesskattehänseende är något fördelaktigare att anlita en leverantör i ett annat EG-land, än en inhemsk. Vid en helt inhemsk leverans uppkommer alltid en likviditetseffekt, genom att utgående skatt faktiskt måste betalas till leverantören. Även om mervärdesskatten i sådant fall är avdragsgill för köparen, måste den finansieras under en tid av ca två månader, till dess att den kan regleras i deklarationen. Vid större förvärv, där finansieringen ibland är avgörande, kan detta förhållande utgöra en konkurrensnackdel för de inhemska leverantörerna.<sup>57</sup>

För att varuhandeln över gränserna ska kunna kontrolleras ska informationsutbyte ske mellan medlemsstaterna. Skattemyndigheterna ska tillhandahålla upplysningar om registreringsnummer och sammanlagda försäljningsvärden.<sup>58</sup>

Ett företag som säljer varor till ett annat EG-land måste ha kunskap om köparens registreringsnummer. Om säljaren inte kan lämna denna uppgift tas mervärdesskatt ut av honom i stället. Varje medlemsstat ska därför tillhandahålla datasystem för detta ändamål.<sup>59</sup> En viss köpares registreringsnummer ska dock inte gå att få fram, utan det ska endast vara möjligt att kontrollera om ett specifikt, angivet nummer är korrekt.<sup>60</sup>

Denna form av skatteplikt kallas för gemenskapsinternt förvärv och innebär att köparen blir skattskyldig vid mottagandet av varorna på sitt förvärv.<sup>61</sup> I vissa situationer anses emellertid omsättningen utgöra den beskattningsgrundande händelsen. Bland annat gäller detta om förvärvaren är en privatperson, till vilken varan ska transporteras. Denna anses då omsatt i det land dit transporten sker, och säljaren ska betala mervärdesskatt enligt detta lands bestämmelser.<sup>62</sup>

---

<sup>53</sup>Svanberg a.a. s. 721.

<sup>54</sup>Holmlund a.a. s. 947.

<sup>55</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 195.

<sup>56</sup>Jonsson a.a. Mervärdesskattefrågor inom EG s. 404-405.

<sup>57</sup>Jonsson a.a. Mervärdesskattefrågor inom EG s. 404.

<sup>58</sup>Svanberg a.a. s. 722.

<sup>59</sup>Svanberg a.a. s. 725.

<sup>60</sup>Forssén a.a. s. 320.

<sup>61</sup>Svanberg a.a. s. 721.

<sup>62</sup>Svanberg a.a. s. 720.

Även i fråga om tjänster förekommer förvärvsbeskattning, vilket innebär att säljaren slipper debitera mervärdesskatt och att köparen i stället redovisar mervärdesskatten.<sup>63</sup> Redovisningen av tjänster sker dock i mer förenklad form.<sup>64</sup>

## 2.5 Lagändring år 2002

Tekniken för att tillämpa destinationsprincipen kan variera. Ovan har den omvända skattskyldigheten eller det s k gemenskapsinterna förvärvet beskrivits. En annan metod är att den utländske säljaren åläggs att registrera sig till mervärdesskatt i destinationslandet, även om någon övrig närvaro inte finns i form av filial eller fast etablering.<sup>65</sup> En del nya regler har i sammanhanget införts i Sverige och i de andra medlemsländerna, till följd av förändringar i EG-rätten. Framförallt innebär förändringarna ett avskaffande av kravet på s k skatteombud. Ett förslag som också har antagits, men inte är tvingande, gäller den omvända skattskyldigheten.<sup>66</sup>

När transaktioner utfördes av en skattskyldig person i en annan medlemsstat, än där denne var etablerad, krävde många medlemsstater tidigare att den skattskyldige skulle representeras av ett skatteombud i detta land. Institutet infördes ursprungligen för att medlemsstaterna skulle få möjlighet att kontrollera och säkerställa betalning av skatten, men även för att den skattskyldige skulle kunna utföra sina övriga skyldigheter i den främmande medlemsstaten. Systemet visade sig dock medföra betydande olägenheter, både för medlemsstater och företag. Inte minst de omfattande tillämpningsregler, som i flera länder hade införts för ombuden, upplevdes som besvärande och kostnadskrävande (exempelvis krav på att ställa garantier för skatten). De administrativa skattereglerna kunde i vissa fall vara så krävande, att de skattskyldiga inte kunde hitta någon som ville bli skatteombud. Konsekvensen blev att handeln och konkurrensen hämmades.<sup>67</sup>

Medlemsstaterna har därför, genom förändringar i det sjätte mervärdesskattedirektivet, ålagt att ta bort krav på att representant måste anlitas när utländska företag, som är etablerade i ett annat EG-land, blir

---

<sup>63</sup> Holmlund a.a. s. 949.

<sup>64</sup> Jonsson, Gunnar, Enklare momsregler vid internationell handel, Svensk Skattetidning nr 2 år 2002 s 158.

<sup>65</sup> Jonsson a.a. Enklare momsregler vid internationell handel s. 157.

<sup>66</sup> Jonsson a.a. Enklare momsregler vid internationell handel s. 160.

<sup>67</sup> Forvass, Bo, SLIM - ett EU-initiativ till förenklingar inom mervärdesskatteområdet, Skattenytt nr 3 år 1999 Utskrift från Internet via <http://online.farforlag.se/cgi-bin/optonet.dll?DoShowDoc&docfile=document2.htm&..>  
[Datum](#) för utskrift:  
2002-06-06 s. 2 (11).



skyldiga eller önskar registrera sig till mervärdesskatt. Inte heller får det finnas några krav på att representanten ska vara solidariskt betalningsskyldig.<sup>68</sup>

Grundprincipen var och är fortfarande att den skattskyldige person, som genomför skattepliktiga transaktioner i ett visst land, själv ansvarar för inbetalningen av skatten till myndigheterna. Företagen har dessutom fortfarande rätt att utse en solidariskt ansvarig person. Utformandet av denna möjlighet får dock inte ske på ett sådant sätt, att skattskyldiga som inte är etablerade i landet missgynnas. I fortsättningen måste de enda undantag som medges från grundprincipen vara begränsade och klart specificerade. Det kommer inte heller att föreligga något hinder för en utländsk skattskyldig att utse en fullmaktshavare. Namnet på denna måste dock alltid meddelas skattemyndigheterna, eftersom den skattskyldige alltid är ansvarig för fullmaktshavarens handlingar gentemot dessa. Kontrollen av de skattskyldiga kommer att upprätthållas genom ökat samarbete mellan medlemsstaterna.<sup>69</sup>

Sedan den 1 januari år 2002 gäller således även i Sverige att många utländska företag inte behöver anlita någon representant för att sköta uppbörd, deklaration och betalning av svensk mervärdesskatt. Dessa uppgifter kan numera utföras direkt från hemlandet.<sup>70</sup>

Den 1 juli år 2002 genomfördes ytterligare förändringar i Sverige. Dessa förväntas få betydande effekter för svenska företag och handlar om den omvända skattskyldigheten. Från detta datum gäller en utökad förvärvsbeskattning, vid förvärv av varor och tjänster från utlandet. Reglerna gör ingen skillnad mellan företag som är etablerade inom eller utanför EG. Registreringsskyldighet för utländsk näringsidkare uppkom tidigare vid en rad olika situationer, exempelvis när försäljning skedde från eget lager i Sverige. Innebörden av de nya reglerna är att den utländske säljarens registreringskyldighet tas bort i många av dessa fall och att svenska mervärdesskatteregistrerade köpare blir omvänt skattskyldiga. Samtidigt införs skyldighet för säljaren att på fakturan ange den svenske köparens registreringsnummer och att skattskyldigheten överförs. För utländska företagare kommer endast ett fåtal situationer att finnas kvar, då registreringskyldighet uppkommer. Dessa kan sammanfattas i nedanstående situationer:

- distansförsäljningar som överstiger ett gränsvärde,
- försäljningar av varor och tjänster till någon som inte är mervärdesskatteregistrerad, t ex privatpersoner och vissa ideella föreningar,

---

<sup>68</sup>Jonsson a.a. Enklare momsregler vid internationell handel s. 157.

<sup>69</sup>Forvass a.a. s. 2-3 (11).

<sup>70</sup>Jonsson a.a. Enklare momsregler vid internationell handel s. 157.

- omsättningar som görs i Sverige till andra utländska företagare, vilka inte är registrerade,
- utföranden av vissa kulturella tjänster, undervisning och idrottsevenemang,
- persontransporter som sker inom landet.<sup>71</sup>

Utländska företag som saknar fast etablering här har dock rätt att frivilligt begära sig skattskyldiga för sådan omsättning, som med stöd av de nya reglerna medför omvänd skattskyldighet. Fördelen med den frivilliga registreringen kan vara att den ingående skatten troligen snabbare kan fås tillbaka.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup>Jonsson a.a. Enklare momsregler vid internationell handel s. 158-159.

<sup>72</sup>Jonsson a.a. Enklare momsregler vid internationell handel s. 159.

# 3 Ett enhetligt och harmoniserat mervärdesskattesystem

## 3.1 Rättslig grund för EG:s harmoniseringsarbete

I det föregående har övergångsordningen översiktligt beskrivits. Under en längre tid har emellertid en övergång till någon form av ursprungsprincip eftersträfvats.<sup>73</sup> Den rättsliga grunden för EG:s harmoniseringsarbete inom detta område återfinns främst i artikel 93 (99) i EG-fördraget.

Här stadgas att rådet ska anta bestämmelser om harmonisering av omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, där det är nödvändigt för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar. Förslaget läggs fram av kommissionen, och rådets beslut ska vara enhälligt. Innan detta fattas måste Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén höras.<sup>74</sup> Dessas yttranden är emellertid endast rådgivande. Artikel 93 föreskriver inte vilken rättsakt som ska användas, men hittills har direktivformen valts.<sup>75</sup>

## 3.2 Historisk bakgrund

Redan år 1961 beslöt rådet att ett gemensamt mervärdesskattesystem skulle införas i gemenskapen. Antalet medlemsländer var vid denna tidpunkt sex: Frankrike, Tyskland, Italien, Luxemburg, Nederländerna och Belgien. Skattesystemet skulle vara anpassat för en fullt integrerad marknad. I kommissionens förslag till det första mervärdesskattedirektivet drogs riktlinjer upp, för hur genomförandet skulle gå till. Detta skulle ske i tre steg:

1. Alla kumulativa effekter av tillämpad omsättningsskatt skulle undanröjas.
2. Mervärdesskatt skulle införas i varje medlemsstat.
3. Skattegränserna mellan medlemsstaterna skulle undanröjas. Detta skulle

---

<sup>73</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 194.

<sup>74</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 1 (6) och Romfördraget - konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen.

<sup>75</sup>Ståhl och Österman a.a. s. 20-21.

ske genom en övergång från beskattning i destinationslandet, till beskattning i ursprungslandet. Övergången skulle kombineras med en tillnärmning av skattesatser och harmonisering av undantag.<sup>76</sup>

Det första direktivet om mervärdesskatt tillkom år 1967. Ett gemensamt system för denna beskattningsform skapades därmed. Direktivets syfte var att skapa öppenhet, i samband med påförande av skatt på införsel och restitution av skatt på utförsel, vid handel inom gemenskapen. Några år senare hade alla medlemsstater infört en mervärdesskatt.<sup>77</sup> I det första direktivet reglerades alltså själva införandet av mervärdesskatten inom gemenskapen.

Ett mer detaljerat regelverk utformades i det andra direktivet. Detta gav emellertid inte mycket mer än en basstruktur för beskattningen. Innebörden av många begrepp var oklara, och mycket var oreglerat.<sup>78</sup>

Det långsiktiga målet var dock fortfarande att utforma ett skattesystem, som fungerar inom gemenskapen på samma sätt som inom ett och samma land. På sikt skulle beskattningen av varor och tjänster ske i den medlemsstat, som är ursprungsland. Denna målsättning har ansetts utgöra ett juridiskt och politiskt åtagande från rådets sida.<sup>79</sup>

Beslut fattades år 1970 om att gemenskapens budget skulle finansieras med egna medel. Dessa skulle bland annat utgöras av intäkter, vilka baserar sig på en andel av mervärdesskatten. Andelen skulle erhållas genom tillämpning av en gemensam skattesats, grundad på en beräkningsmetod som bestäms på ett enhetligt sätt, enligt gemenskapens bestämmelser. Huvudsakligt syfte med det sjätte direktivet var därför att tillförsäkra att alla medlemsstater skulle ta ut mervärdesskatt på i stort sett samma transaktioner.<sup>80</sup>

I det sjätte direktivet infördes dock en artikel med övergångsbestämmelser (artikel 28). Dessa rör uteslutande avdragsrätt, skattesatser och undantag från skatt. Under en övergångsperiod har medlemsstaterna rätt att behålla sina särbestämmelser inom dessa områden.<sup>81</sup>

---

<sup>76</sup>Hansson, Ulrika och Forvass, Bo, Ett nytt gemensamt mervärdesskattesystem – bakgrund och huvudprinciper i den Europeiska kommissionens förslag, Svensk Skattetidning nr 10 år 1996 s. 976-977.

<sup>77</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 1 (6).

<sup>78</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 977.

<sup>79</sup>KOM (2000)348 slutlig. Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet - Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden s. 3 (16) Utskrift från Internet via [www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/taxation.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm) Datum för utskrift: 2002-06-06.

<sup>80</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 1 (6).

<sup>81</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 977.

Kommissionen publicerade år 1985 den s k vitboken om den inre marknaden. Denna baserades på de fyra grundläggande friheterna i EG-fördraget. Vitboken innehöll ett program för att undanröja fysiska, tekniska och fiskala gränser inom gemenskapen. Syftet var att uppnå ett fritt flöde av varor, tjänster, personer och kapital över medlemsstaternas gränser.<sup>82</sup> I del tre behandlades avskaffande av skattehinder. Ett stort antal förslag härom publicerades åren 1987-1990.

Behovet av åtgärder på mervärdesskatteområdet uppstod på grund av destinationsprincipen, som tillämpades på transaktioner mellan medlemsstaterna. Metoden som användes för att administrera systemet förutsatte nämligen fysiska gränskontroller.<sup>83</sup>

Genomförandet av den inre marknaden år 1993 innebar ytterligare övergångsbestämmelser. Dessa gäller beskattningen av varuhandeln mellan medlemsstaterna.<sup>84</sup> Den skattemässiga kontrollen vid gemenskapens inre gränser togs bort, och uppbörden av mervärdesskatt på import försvann. Systemet med ett enda administrativt dokument för företagen ersattes med regelbundna deklarationer, som dessa måste lämna.<sup>85</sup> Företagen övervakas genom ett administrativt samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. Destinationsprincipen fortsätter att vara tillämplig på de flesta transaktioner mellan registrerade näringsidkare.<sup>86</sup>

Trots att de fysiska fiskala gränserna undanröjdes år 1993 finns det fortfarande fiskala barriärer kvar. Mervärdesskatten ska i princip tas ut på det territorium, där varan eller tjänsten konsumeras. Därför finns det ett antal regler, som bestämmer vilken medlemsstat omsättningen ska anses ha ägt rum i.<sup>87</sup> Övergångsordningen ska gälla fram till dess att rådet har beslutat om ett nytt mervärdesskattesystem.<sup>88</sup>

### **3.3 1987 års förslag om övergång till ursprungsprincipen**

År 1987 lade kommissionen fram ett förslag, som innebar en övergång till ursprungsprincipen.<sup>89</sup> Förslaget utgjorde en del av arbetsprogrammet för

---

<sup>82</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 980.

<sup>83</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 1 (6).

<sup>84</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 977.

<sup>85</sup>Utskrift från Internet via <http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/Ivb/131001.htm> Datum för utskrift: 2002-07-08 s. 1 (4).

<sup>86</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 2 (6).

<sup>87</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 981.

<sup>88</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 977.

<sup>89</sup>COM (87)322 final/2. Proposal for a Council Directive completing amending Directive 77/388/EEC - Removal of fiscal frontiers.

upprättandet av den inre marknaden. Vid förslaget utarbetande beaktades mervärdesskattens två huvudsakliga kännetecken:

- Skattesystemet är självkontrollerande i viss utsträckning, genom mekanismen med etappvis betalning.
- Ansvaret är uppdelat mellan säljaren (korrekt fakturering av mervärdesskatten) och köparen (korrekta bevis på de skatter som denne drar av).<sup>90</sup>

I 1987 års förslag skulle varor kunna förflyttas mellan medlemsstaterna, på samma sätt som inom ett och samma land. I stället för att transaktioner över medlemsstaternas gränser skulle beskattas med noll procent skulle priset innefatta den mervärdesskatt, som varan redan belagts med i ursprungslandet. Köparen skulle sedan dra av denna del av priset såsom ingående skatt.<sup>91</sup>

Systemet skulle dock ha inneburit betydande överföringar av mervärdesskatt mellan medlemsstaterna. Tyskland och Beneluxländerna skulle, enligt de uppskattningar som gjordes, ha gynnats framför övriga länder. Därför föreslog kommissionen att ett avräkningssystem skulle inrättas. Dess syfte skulle vara att omfördela den mervärdesskatt som uppburits i ursprungslandet till konsumtionslandet.<sup>92</sup>

De viktigaste beståndsdelarna i 1987 års förslag var följande:

- Beskattningen skulle ske på grundval av ursprungslandet för leveransen (d v s platsen där varorna befinner sig när de säljs, platsen där den fasta egendomen finns o s v).
- En omfördelningsmekanism av medlemsstaternas skatteintäkter skulle finnas. Den skulle baseras på deklARATIONER, som de skattskyldiga måste lämna.
- Skattestrukturen skulle vara harmoniserad och innefatta två typer av skattesatser.
- Skattesatserna skulle hållas inom ett fastställt intervall.
- Övergången till det permanenta systemet skulle ske från den ena dagen till den andra.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 3 (16).

<sup>91</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 2 (6).

<sup>92</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 2 (6).

<sup>93</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 3-4 (16) .

I samband med 1987 års förslag diskuterades tre olika modeller för omfördelning. Den första lades fram under år 1986 och byggde på detaljerad redovisning från de skattskyldiga. Dessa skulle, i sina deklarationer för mervärdesskatt, separat specificera försäljning till eller inköp från vart och ett av de övriga länderna. En mellanstatlig omfördelningsmekanism skulle sedan grundas på de samlade uppgifterna. Företagens uppgiftslämnande skulle ha blivit omfattande, vilket skulle möjliggjort en noggrann utjämning av skatteintäkterna. Systemet skulle inte heller ha blivit så känsligt för medlemsstaternas skillnader i skattesatser, beskattningsunderlag etc. Emellertid skulle det knappast ha inneburit några förenklingar för företagen.

Den andra modellen för omfördelning, som presenterades år 1987, var ett förenklat centraliserat system. En gemensam "clearingcentral", med ett gemensamt konto, skulle upprättas. Varje land skulle ansvara för sina egna inbetalningar respektive uttag från detta konto. Dessa skulle baseras på ett par nya uppgifter i företagens deklarationer.

Den tredje modellen förespråkades under år 1989 av kommissionen. Nu skulle omfördelningen ske på makroekonomisk nivå, med hjälp av statistiska uppgifter. Tanken var att detta alternativ skulle möjliggöra en kraftig förenkling för företagen.<sup>94</sup>

År 1989 stod det klart att förslaget inte skulle kunna antas före den inre marknadens upprättande. Därför antogs övergångsordningen. Samtidigt bestämdes att kommissionen skulle lägga fram ett nytt förslag, om hur ursprungsprincipen skulle kunna genomföras.<sup>95</sup>

### **3.4 1996 års arbetsprogram för genomförande av ursprungsprincipen**

Vid det informella Ekofinmötet i april år 1996 diskuterades gemenskapens skattepolitik. Kommissionen ansåg att det fanns en diskrepans mellan behovet av framsteg, när det gäller skattesamordningen, och antalet beslut som antagits inom detta område. Ett nytt, mera övergripande synsätt föreslogs i fråga om skattepolitiken. Tre utmaningar för gemenskapen avgränsades:

- stabilisering av medlemsstaternas skatteintäkter,

---

<sup>94</sup>Hamberg, Lennart, Några aktuella mervärdesskattefrågor i EG, Skattenytt nr 5 år 1994  
Utskrift från Internet via  
<http://online.farforlag.se/cgi-bin/optonet.dll?DoShowDoc&docfile=document2.htm&...>

Datum för utskrift  
2002-06-06 s. 3 (5).

<sup>95</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 3-4 (16).

- en smidigt fungerande inre marknad,
- främjande av sysselsättningen.

Målsättningarna har ett inbördes samband och en ömsesidigt förstärkande effekt.<sup>96</sup> Lämpliga lösningar på dessa problem måste hittas, med beaktande av subsidiaritetsprincipen.<sup>97</sup>

För detta ändamål lade kommissionen i juli år 1996 fram ett arbetsprogram, i syfte att möjliggöra en övergång till ett slutligt gemensamt system.<sup>98</sup> Här redovisades en tidsplan, under vilken det nya systemet skulle införas stegvis. Den löpte från slutet av år 1996 till mitten av år 1999. Vidare lades ett faktameddelande fram vid en särskild konferens i november år 1996. Inget av dessa dokument utgjorde något formellt lagförslag<sup>99</sup>, utan i stället redogjordes för de övergripande linjerna i den nya ordningen.<sup>100</sup>

Förslaget hade föregåtts av en utvärdering av övergångsordningen och medlemsstaternas inställning till denna. Härav hade kommissionen dragit slutsatsen att ett annat tillvägagångssätt, än det som föreslagits år 1987, måste antas. Det program som lades fram år 1996 fick därför en annan utformning.

I stället för att beskattningen skulle ske på grundval av ursprungslandet för leveransen, skulle den baseras på aktörens "skattemässiga hemvist", så att endast en registreringsort skulle finnas.<sup>101</sup> Någon exakt definition av detta enda beskattningsställe angavs inte. Dock eftersträvas en definition som är anpassad för mervärdesskatten, lätt att identifiera och underlättar kontroll. Den får inte hängas upp på var varor rent fysiskt befinner sig eller har omsatts eller var tjänster har tillhandahållits.<sup>102</sup>

Omfördelningen i 1987 års förslag skulle stödja sig på de skattskyldigas deklARATIONER. En annan metod användes i 1996 års program. Nu skulle omfördelningen i stället baseras på officiell statistik.

Frågan om hur snabbt införandet av den nya ordningen skulle ske fick också

---

<sup>96</sup>KOM (2001)260 slutlig. Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén. Skattepolitiken i Europeiska unionen - Prioriteringar för de kommande åren. Utskrift från Internet via [www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/taxation.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm) Datum för utskrift: 2002-06-06 s. 4 (27).

<sup>97</sup>Utskrift från Internet via <http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/Ivb/131001.htm> Datum för utskrift: 2002-07-08 s. 3 (4).

<sup>98</sup>Utskrift från Internet via <http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/Ivb/131001.htm> Datum för utskrift: 2002-07-08 s. 3 (4).

<sup>99</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 3 (6).

<sup>100</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 976.

<sup>101</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 4 (16).

<sup>102</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 982.



en annan lösning. Förslaget från år 1987 hade utarbetats med utgångspunkten att en omedelbar övergång skulle ske till det permanenta systemet, från en dag till en annan. I 1996 års program skulle däremot övergången ske stegvis.<sup>103</sup>

Övergripande sett kan förslaget från år 1996 anses innehålla två delar. Den ena avser en ombearbetning av det nuvarande systemet. Härigenom skulle det sjätte direktivet moderniseras och anpassas till dagens krav. Bestämmelserna skulle dessutom harmoniseras, i syfte att undvika snedvridning av konkurrensen inom gemenskapen samt motverka kringgående av beskattningen. Förslagets andra del utgörs av ett förverkligande av målet att övergå till ursprungsprincipen, d v s beskattning i det land där försäljningen sker.<sup>104</sup>

De huvudsakliga principerna i förslaget var:

- att beskattningssorten skulle vara den där leverantören har sitt säte,
- att fördelningen av intäkter från mervärdesskatten skulle skiljas från själva mervärdesskattesystemet och genomföras enligt nationella konsumtionsdata,
- att fakturering och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skulle ske enligt principen om ursprungsland,
- att skattesatserna skulle harmoniseras inom ett relativt snävt band,
- att det sjätte direktivet skulle revideras för att göra systemet enklare, med färre undantag, befrielser, alternativ och specialbestämmelser,
- att åtgärder skulle vidtas för att undvika att det sker olika tolkningar av regleringen i olika medlemsstater, att mervärdesskattekommitténs roll skulle stärkas samt att samarbetet mellan skattemyndigheterna skulle stärkas.<sup>105</sup>

En tid efter 1996 års arbetsprogram lades också ett direktiv fram, vars syfte var att ge mervärdesskattekommittén ökade befogenheter.<sup>106</sup>

Arbetsprogrammet var ambitiöst och kontroversiellt. Reaktionerna blev också skiftande. Från storföretagens håll visades stort stöd för

---

<sup>103</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 4 (16).

<sup>104</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 976.

<sup>105</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 3 (6).

<sup>106</sup>Utskrift från Internet via [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift: 2002-04-13 s. 3 (6) och KOM (97)0325 slutlig. Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG om det gemensamma systemet för mervärdesskatt (mervärdesskattekommittén).

förslaget.<sup>107</sup> Mottagandet från de flesta medlemsstaterna blev däremot svalt.<sup>108</sup>

De två stora hindren för förslagets genomförande var/är dels kravet på harmonisering av skattesatserna, dels omfördelningen av mervärdesskatteintäkterna.<sup>109</sup>

En viss grad av harmonisering är nödvändig för att skatten ska kunna behålla sin neutralitet och inte påverka villkoren för konkurrens mellan företagen. Avsikten att harmonisera skattesatserna visade sig emellertid bli mycket politiskt svår att genomföra.<sup>110</sup> Mest negativt inställda var de medlemsstater som skulle bli tvungna att sänka nivån på mervärdesskatten. I Sverige skulle exempelvis enbart en procentenhets sänkning innebära 6 miljarder kronor. (Denna uppgift är hämtad från år 1996.) När förslaget lades fram var dessutom medlemsstaterna i full gång med olika budgetsaneringsprocesser inför EMU. En höjning av nivån skulle emellertid också kunna bli problematisk, då den skulle riskera att öka inflationen.

Omfördelningen av skatteintäkterna var det andra stora hindret för förslagets genomförande. Anledningen var att de statistiska uppgifternas tillförlitlighet ifrågasattes.<sup>111</sup>

Det tilltänkta systemets huvudlinjer har, parallellt med kommissionens lagtextarbete, diskuterats på politisk nivå inom gemenskapens institutioner. Vid ett flertal tillfällen har både Ekonomiska och sociala kommittén och Europaparlamentet diskuterat programmet. Dessa institutioner har visat störst tveksamhet inför harmoniseringen av skattesatserna och omfördelningen av mervärdesskatteintäkterna.

När det gäller Europasamarbetet fordras i allmänhet tydliga politiska signaler, för att ett konkret lagförslag ska hamna på rådets bord. Eftersom medlemsstaternas intresse ännu är av det svagare slaget har något lagförslag inte heller lämnats.<sup>112</sup>

En del förslag som finns i arbetsprogrammet skulle dock troligen kunna genomföras, även om de mest kontroversiella delarna inte kan accepteras.<sup>113</sup> Flertalet medlemsländer verkar inte heller vara så missnöjda med övergångsordningen, även om de anser att denna kan behöva

---

<sup>107</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 987.

<sup>108</sup>Riksdagen: Faktapromemoria från Finansdepartementet. Utskrift från Internet via [http://www.riksdagen.se/eu.riksdagen/faktapm2/Fi/Fi00\\_348.htm](http://www.riksdagen.se/eu.riksdagen/faktapm2/Fi/Fi00_348.htm) Datum för utskrift: 2002-08-20 s. 1 (4).

<sup>109</sup>Rabe, Gunnar, Mervärdesskatt - arbetsprogram från EU-kommissionen, Skattenytt år 1996 s. 614.

<sup>110</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 4 (16).

<sup>111</sup>Rabe a.a. s. 614.

<sup>112</sup>Hansson, Ulrika, Aktiviteter på mervärdesskatteområdet i den Europeiska kommissionen, Skattenytt år 1997 s. 198.

<sup>113</sup>Hansson och Forvass a.a. s. 987.

förenklas.<sup>114</sup>

I sammanhanget kan dock nämnas att den svenska regeringen år 2000 tillsatte en utredning, vars arbete ännu inte är avslutat. Bland annat ska för- och nackdelarna hos destinationsprincipen och ursprungsprincipen utredas. Uppdraget ska vara slutfört senast den 15 november år 2002.<sup>115</sup>

### 3.5 Behov av harmonisering

Lite längre fram kommer jag att göra en mer utförlig beskrivning av innehållet i kommissionens två dokument från år 1996. Innan detta vill jag dock ge en kortfattad bakgrund till varför harmoniseringsarbetet var/är så betydelsefullt. Huvudsakligen två anledningar finns till detta:

- målet att uppnå konkurrensneutralitet, som krav för en väl fungerande inre marknad, och
- ekonomiska faktorer, vilka är relaterade till gemenskapens finansiering.

I en öppen inre marknad är det viktigt att företag kan konkurrera på lika villkor. Skatternas betydelse i detta sammanhang kan inte underskattas. Det blir svårt att konkurrera på lika villkor, om mervärdesskatten medför att försäljning och etablering blir dyrare att genomföra i ett medlemsland, än i ett annat. Gränserna mellan medlemsländerna i centrala och södra Europa är i princip obefintliga idag. För ett företag i Tyskland säljs en vara lika lätt över gränsen till Frankrike, som till kunder inom landet. I mer perifera medlemsstater, som t ex Sverige, uppfattas konkurrensshotet med lägre skatter i andra länder inte vara lika allvarligt. Dock har den fria handeln och mervärdesskattens betydelse även i dessa länder börjat märkas på vissa områden. Skattekonkurrens kan inte jämföras med priskonkurrens. Till skillnad från priset är skatten inte förhandlingsbar.<sup>116</sup>

Gemenskapen finansieras numera, utöver tullavgifter och jordbruksavgifter, genom intäkter som beräknas med utgångspunkt från medlemsstaternas mervärdesskattebas. Kommissionen gör löpande kontrollbesök hos medlemsstaterna, för att försäkra sig om att alla länder betalar "medlemsavgiften" på samma bas. Det förekommer att länderna tillämpar undantag från det sjätte direktivet. Anledningen är dels att direktivet helt enkelt inte har följts, dels att undantag har medgivits. I dessa fall måste en

---

<sup>114</sup>Hamberg a.a. s. 2 (5).

<sup>115</sup>Skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18. Allmänna motioner om mervärdesskatt. Utskrift från Internet via <http://216.239.51.100/search?q=cache:G6c-0vhNrccC:www.riksdagen.se/debatt/0102...Datum> för utskrift: 2002-08-20 s. 1 (8).

<sup>116</sup>Hansson a.a. s. 196-197.

kompensation beräknas, mot bakgrund av skatteunderlagets storlek. Om avvikelsen inte är tillåten, sker en uppskattning av hur skatteunderlaget skulle ha sett ut om beskattning hade skett. När undantaget är tillåtet ska detta också beaktas. Självfallet blir dessa uppskattningar inte lika korrekta, som resultatet av den faktiska beskattningssituationen. Den mervärdesskattebaserade delen av gemenskapens egna medel utgjorde år 1995 ca 50 % av samtliga intäkter. Tull- och jordbruksavgifterna uppgick till 17,1 % respektive 1,5 %. Mervärdesskattens bidragseffekter måste därmed anses lika betydelsefulla på gemenskapsnivå, som på det nationella planet.<sup>117</sup>

Ambitionen att skapa en mera enhetlig och harmoniserad mervärdesskatteordning bör bland annat ses mot denna bakgrund.<sup>118</sup>

---

<sup>117</sup>Hansson a.a. s. 197.

<sup>118</sup>Hansson a.a. s. 196.

# 4 Kommissionens synpunkter och idéer år 1996

## 4.1 Den inre marknaden

Här ska nu lämnas en sammanfattande redogörelse för de synpunkter och idéer, som framkommer i kommissionens två diskussionsdokument från år 1996. Både förslagets rent faktiska innebörd och kommissionens argument för att det ska genomföras kommer att återges.

Kommissionens utgångspunkt är gemenskapens inre marknad. Denna står i centrum för skattepolitikens utformning. Dess syfte var och är fortfarande att förena 15 separata nationella marknader till en enda. Genom direkt tillgång till över 350 miljoner konsumenter kan nya möjligheter skapas för industrin, vilket stärker den europeiska ekonomins konkurrenskraft i världen. Dagens två stora utmaningar är att främja den ekonomiska tillväxten och minska arbetslösheten.

Integrationen behöver stärkas ytterligare, särskilt när det gäller mervärdesskatten. Skälen till detta är följande:

- Mervärdesskatt är en skatt på varor och tjänster, vars fria rörlighet är en grundläggande beståndsdel av den inre marknadens uppbyggnad.
- Mervärdesskatt är - som koncept och i grundläggande lagstiftning - en gemenskapsskatt, och införandet av ett gemensamt mervärdesskattesystem är ett av gemenskapens kännetecken och syften.<sup>119</sup>

Övergångsordningen medför onödiga kostnader för företagen och påverkar följaktligen konsumentpriserna. Otvivelaktigt skulle ett avlägsnande av dessa kostnader bidra till att förbättra gemenskapens konkurrenskraft i världen. Tillväxt och sysselsättning främjas med fördel av små och medelstora företag, och genom ett förenklat mervärdesskattesystem, som innebär lägre kostnader, skulle dessa kunna vinna tillträde till den inre marknaden. Vidare skulle skatteuppbörden kunna bli mer effektiv, dels genom att skattesystemet blir lättare att tillämpa, dels genom en minskning av dess känslighet för bedrägerier. Risken för bedrägerier skulle minska i en situation, där varor omsätts efter att mervärdesskatten har betalats.<sup>120</sup>

---

<sup>119</sup>KOM (96)328 slutlig. Ett gemensamt momssystem - Ett program för den inre marknaden. s. 3.

<sup>120</sup>KOM (96)328 a.a. s. 3-4.

Alltsedan arbetet med införandet av ett mervärdesskattesystem inom gemenskapen påbörjades har frågan om upphävda skattegränser uppkommit. Slutmålet har varit att inrätta en gemensam mervärdesskatteordning, genom beskattning på de försäljningar som verkställs inom gemenskapen. En beskattning i den medlemsstat där varorna och tjänsterna har sitt ursprung motsvarar behoven på en gemensam marknad. Dock krävs en lämplig lösning på två grundläggande politiska frågor; harmoniseringen av skattesatserna och fördelningen av intäkterna till den medlemsstat där konsumtionen sker.<sup>121</sup>

## 4.2 Problemen med övergångsordningen

### 4.2.1 Allmänt

Enligt gällande rätt tas mervärdesskatten ut direkt av den medlemsstat, inom vars territorium konsumtionen av de saluförda varorna eller tjänsterna antas ske. Komplicerade regler fastställer platsen, där transaktionen i fråga ska anses ha ägt rum. Skatteordningen blir avhängig av en mängd olika faktorer, vilka måste beaktas av säljaren och leder till att mervärdesskatten förlorar sin objektiva karaktär. Som exempel kan nämnas:

- Säljarens respektive köparens etableringsort.
- Köparens skattestatus.
- Köparens momsredovisningsnummer.
- Den plats där varorna befinner sig vid tidpunkten för leverans.
- Vem som organiserar transporten liksom dess avgångs- respektive ankomstort.
- Arten av de tillhandahållna tjänsterna.
- Säljarens omsättning i den medlemsstat dit varorna anländer.

Förutom svårigheten att fastställa en korrekt beskattning tillkommer företagets problem med att få rätt till avdrag för eller återbetalning av mervärdesskatt, som har betalats i medlemsstater där de inte är etablerade.<sup>122</sup>

Övergångsordningen grundar sig, där det fortfarande är möjligt, på fysisk

---

<sup>121</sup>KOM (96)328 a.a. s. 5.

<sup>122</sup>KOM (96)328 a.a. s. 9.

övervakning av varuflödena. Detta gör att den inte längre är anpassad till företagens moderna affärsmetoder. Bibehållandet av detta koncept leder bland annat till rättslig osäkerhet för både näringsidkarna och myndigheterna, vilka måste fastställa olika faktiska förhållanden. Exempelvis kan det vara svårt att bevisa att en mängd varor verkligen har transporterats från en medlemsstat till en annan.<sup>123</sup>

Det första mervärdesskattedirektivet gav medlemsstaterna stora befogenheter och många valmöjligheter, vilket ledde till skillnader i tillämpningen. Verkningarna av dessa skillnader har förstärkts på senare tid. Idag konfronteras näringsidkarna i högre utsträckning än tidigare med lagstiftningens tillämpning i andra medlemsstater, än den där de är etablerade eller har sin huvudsakliga verksamhet. Skillnaderna i tillämpningen av gemenskapens mervärdesskatteordning har kommit att uppfattas som det mest skadliga hindret inom den inre marknaden. Näringsidkarna måste i detalj känna till den praktiska tillämpningen av lagstiftningen i 15 medlemsstater, för att kunna verka inom gemenskapen. Vidare utnyttjas skillnaderna i tillämpningen av en del näringsidkare genom skatteplanering, vilket snedvrider konkurrensen på den inre marknaden.<sup>124</sup>

## **4.2.2 Konsekvenser för olika intressenter**

Kommissionen anser att övergångsordningens negativa effekter är långt ifrån försumbara, utan medför stor belastning på den europeiska ekonomins konkurrenskraft.<sup>125</sup> Olika grupper drabbas på skilda sätt av övergångsordningens brister.

### **4.2.2.1 Problem för näringsidkarna**

- Den specifika lagstiftning som gäller i de olika medlemsstaterna måste behärskas av näringsidkarna, vilket utgör ett oöverstigit hinder för små och medelstora företag.
- En diskriminering finns mellan de rent interna och de gemenskapsinterna transaktionerna. Detta går stick i stäv med gemenskapens övriga politik, där lika tillgång för alla europeiska företag eftersträvas.
- De bedömningar som säljarna måste göra, för att kunna avgöra om och var de ska beskattas för sin försäljning, innebär en finansiell risk för näringsidkarna. Skattemyndigheten skulle nämligen kunna tänkas göra en annan tolkning.

---

<sup>123</sup>KOM (96)328 a.a. s. 9-10.

<sup>124</sup>KOM (96)328 a.a. s. 10.

<sup>125</sup>KOM (96)328 a.a. s. 11.

- Väsentliga kostnader är ett problem som framförallt drabbar små och medelstora företag och förhindrar dem att fullt ut dra nytta av fördelarna med den inre marknaden.
- Transaktioner som genomförs i en annan medlemsstat, än den där företaget är etablerat, är dyrare för företagen än rent inhemsk verksamhet. Detta gäller särskilt eftersom företagen måste använda sig av ett skatteombud. (Egen kommentar: Kravet på skatteombud har nyligen tagits bort.)
- Själva tillämpningen av övergångsordningen ger upphov till stora kostnader för företagen.<sup>126</sup>

#### 4.2.2.2 Problem för konsumenterna

- För konsumenterna medför övergångsordningen en betydande begränsning i friheten att göra inköp på de marknadsvillkor, som gäller i andra medlemsstater. Inköpen omfattas av skatt antingen i ursprungslandet eller i destinationslandet, beroende på olika faktiska omständigheter (t ex vem som ombesörjer transporten).
- Konsumenterna åtnjuter inte alla de fördelar, som den inre marknaden borde ge dem. Komplicerade villkor avgör huruvida deras inköp kan göras inklusive mervärdesskatt eller inte, vilket medför att de avstår och i stället handlar på hemmamarknaden. Detta leder i sin tur till att marknadsuppdelningen upprätthålls och att konkurrensbildningen splittras, vilket får till följd att betydande prisskillnader fortsatt kommer att existera mellan medlemsstaterna.<sup>127</sup>

#### 4.2.2.3 Problem för myndigheterna

- Det blir omöjligt att säkerställa en övergripande kontroll av ett företags verksamhet, på grund av att de skattskyldigas verksamhet uppsplittras på olika medlemsstater. Medlemsstaternas självbestämmanderätt avseende skattekontrollen går därmed i praktiken förlorad.
- Möjligheter till skattefusk eller undandragande av skatt är en konsekvens av övergångsordningens bestämmelser. Anledningarna till detta är flera. Omsättningen mellan medlemsstaterna av varor som är helt mervärdesskattebefriade kan främja utvecklingen av s k "svarta marknader". Mervärdesskatteordningens komplicerade karaktär lockar dessutom näringsidkarna, som avskräcks av alla betungande skyldigheter

---

<sup>126</sup>KOM (96)328 a.a. s. 12.

<sup>127</sup>KOM (96)328 a.a. s. 12.



och kostnaderna som dessa medför, att inte deklarerat sin verksamhet eller att deklarerat den där det kostar minst. Vidare skapas en känsla av avsaknad av effektiv kontroll, vilket är särskilt skadligt för en korrekt skattetilämpning.

- En felaktig tillämpning av skattereglerna eller ett kringgående av dessa genom skatteplanering, kan resultera i en minskning av medlemsstaternas mervärdesskatteintäkter.<sup>128</sup>

### 4.3 Mål med och krav på det nya mervärdesskattesystemet

De ovan beskrivna svårigheterna anser kommissionen är alltför grundläggande för att kunna lösas inom nuvarande ramar. Problemen beror på tidigare principval, vilka motiverats av förekomsten av nationalstater med omgivande gränser. Ytterligare förenklingsåtgärder innebär därför ingen lösning, utan nu måste roten till problemen angripas.<sup>129</sup>

Under arbetet med att överlämna förslag till rådet, som syftar till en övergång till ett nytt mervärdesskattesystem för den inre marknaden, har kommissionen väglett av gemenskapens två grundläggande mål:

- Den skattemässiga neutraliteten i handeln inom och mellan medlemsstaterna, parallellt med den allmänna utvecklingen av den europeiska integrationsprocessen, ska säkerställas.
- En inre marknad ska upprättas, som kännetecknas av avskaffandet av hinder för den fria rörligheten för varor, personer, tjänster och kapital mellan medlemsstaterna.<sup>130</sup>

Dessutom finns det fyra kriterier som rådet fastställt, vilka ger uttryck för önskemålet att det definitiva mervärdesskattesystemet ska innebära stora fördelar, i jämförelse med den nuvarande övergångsordningen. Vart och ett av följande krav måste vara uppfyllda, och alla är lika betydelsefulla:

- Lättnader i de administrativa skyldigheter som åvilar företag och myndigheter måste uppnås, och beskattningen måste förenklas i väsentlig grad.
- Medlemsstaternas mervärdesskatteintäkter får inte minska.

---

<sup>128</sup>KOM (96)328 a.a. s. 13.

<sup>129</sup>KOM (96)328 a.a. s. 13.

<sup>130</sup>KOM (96)328 a.a. s. 6.

- Risken för skattefusk får inte öka.
- Skatteneutraliteten måste bibehållas för att konkurrenskraften ska säkerställas.<sup>131</sup>

Kommissionen insåg tidigt under arbetets gång, att genomförandet av samtliga mål och kriterier inte skulle kunna förverkligas genom en enda förändring av övergångsordningens skatteregler. Därför bedrevs i stället ett intensivt arbete med inriktning på själva principerna för funktionen av ett gemensamt mervärdesskattesystem.<sup>132</sup>

Den nya mervärdesskatteordningen bör, enligt kommissionen, uppfylla vissa krav för att motsvara målen för den inre marknaden och för att undvika den kritik som riktas mot det nuvarande systemet. Mot denna bakgrund bör följande kriterier uppfyllas:

- Uppsplittningen av den inre marknaden i 15 skatteområden ska frångås.
- För att kunna motsvara behoven under det 21:a seklet ska ordningen vara enkel och modern.
- Lika behandling av alla typer av transaktioner som utförs inom gemenskapen ska säkerställas.
- Ett effektivt uttag av skatt och en noggrann kontroll ska garanteras, vilket säkerställer att nivån på mervärdesskatteintäkterna bibehålls.<sup>133</sup>

## 4.4 Den planerade mervärdesskatteordningens utformning

### 4.4.1 Ett gemensamt skatteområde

Den planerade mervärdesskatteordningen kännetecknas av ett konkret, gemensamt skatteområde, där lika behandling av inhemska transaktioner och transaktioner inom gemenskapen säkerställs. Kommissionen anser således att den inre marknaden bör, även på mervärdesskatteområdet, fungera på samma villkor och på samma sätt som en inhemsk marknad.

Endast två stycken tillämpliga mervärdesskattesystem kommer att finnas för gemenskapens aktörer; de som avser transaktioner inom gemenskapen och de som gäller transaktioner som inbegriper tredje land.<sup>134</sup>

---

<sup>131</sup>KOM (96)328 a.a. s. 7.

<sup>132</sup>KOM (96)328 a.a. s. 7.

<sup>133</sup>KOM (96)328 a.a. s. 13.

<sup>134</sup>KOM (96)328 a.a. s. 14.

Mervärdesskatten har en fördel vad gäller säkerhet och kontroll, i förhållande till andra konsumtionsskatter. Anledningen är skattens två grundläggande kännetecken:

- Betalning av mervärdesskatt sker i flera led, vilket gör skattesystemet självkontrollerande.
- Det finns en entydig ansvarsfördelning mellan leverantören (som ska utföra en korrekt fakturering av debiterad skatt) respektive köparen (som ska ge en korrekt motivering för avdrag).<sup>135</sup>

Mekanismerna för restitution och påförande av skatt, vad gäller handeln mellan medlemsstaterna i gemenskapen, ska upphävas i syfte att förstärka dessa drag och därmed öka kontrollmöjligheten. Detta tillvägagångssätt återger mervärdesskatten den objektivitet som gradvis gått förlorad och säkerställer principen om ursprungsbeskattning.<sup>136</sup>

Erfarenheterna från övergångsordningen har visat, att om försäljningar måste redovisas på alla de orter inom gemenskapen där säljaren är etablerad, kan ingen verklig förenkling åstadkommas. Därför bör en näringsidkares alla transaktioner inom hela gemenskapen beskattas på en och samma ort, oavsett i vilken medlemsstat verksamheten utförs. Registrering av skattskyldiga ska således ske endast en gång. Beskattning och avdragsrätt kommer på detta vis att samlas under en och samma skattemyndighets behörighet. Kommissionen menar att skälen för detta förfarande är övertygande:

- Näringsidkarna kan lättare fullgöra sin skyldigheter (deklaration och betalning av mervärdesskatt) och utöva sina rättigheter (avdragsrätt) på en och samma ort.
- Konsumenterna kan utan hinder göra inköp från den leverantör de föredrar.
- Skattemyndigheterna kan på ett enklare och mer effektivt sätt utöva övergripande kontroll av den skattskyldiges hela verksamhet och dennes avdragsrätt.<sup>137</sup>

---

<sup>135</sup>KOM (96)328 a.a. s. 14-15.

<sup>136</sup>KOM (96)328 a.a. s. 15.

<sup>137</sup>KOM (96)328 a.a. s. 15.

## 4.4.2 Mervärdesskatteintäkternas omfördelning mellan medlemsstaterna

### 4.4.2.1 Bearbetning av statistiskt material

Det finns en princip om att mervärdesskatteintäkter ska tillfalla konsumtionsmedlemsstaten. Denna princip kommer att fortsätta gälla och till och med förstärkas.<sup>138</sup> I den nya ordning som kommissionen förordar skapas ett enda skatteområde på gemenskapsnivå, och den direkta tilldelningen av mervärdesskatteintäkter genom beskattningssystemet överges.

Följaktligen måste en omfördelningsmekanism inrättas. Här vill kommissionen understryka vikten av att en omfördelning av intäkter mellan medlemsstaterna, inte i något fall får grundas på uppgifter som hämtats ur de mervärdesskattepliktigas deklARATIONER. Ett sådant tillvägagångssätt skulle vara oförenligt med principen om en enda beskattningsort, eftersom det skulle innebära ett återinförande av kontrollen av de fysiska varuflödena. Åtskillnad mellan inhemska och gemenskapsinterna leveranser skulle krävas, vilket skulle strida mot principen om likabehandling. Förenklingen i det nya systemet skulle omintetgöras, om näringsidkarna skulle tvingas redovisa sina gemenskapstransaktioner för sig, för att kunna få återbetalning av mervärdesskatt.<sup>139</sup>

Det bästa sättet att avgöra storleken på varje medlemsstats intäkter av den skattepliktiga konsumtion som ägt rum inom dess territorium är, enligt kommissionens bedömning, att fastställa denna på statistisk grundval.

Med utgångspunkt från nationalräkenskapernas uppgifter beträffande användning, relevanta tabeller och annan information (statistiska undersökningar, årsrapporter o s v) kan den årliga slutkonsumtionen inom olika ekonomiska sektorer fastställas. Privat och offentlig sektor samt privata icke vinstdrivande organisationer utgör olika ekonomiska sektorer. Dessa uppdelas bland annat efter funktion och redovisas i detaljerade siffror. De delar som inte är föremål för beskattning måste tas bort från den beräknade konsumtionen. Sifferuppskattningar som ingår i beräkningen och som avser "den svarta ekonomin" måste följaktligen dras av. Därefter motsvarar de statistiska konsumtionssiffrorna i princip det mervärdesskatteunderlag, som skulle ha framkommit vid tillämpning av destinationsprincipen.<sup>140</sup>

De olika sektorerna och delsektorerna grupperas efter hur de behandlas i mervärdesskattemässigt avseende (d v s beroende på skattesatser, undantag

---

<sup>138</sup>KOM (96)328 a.a. s. 17.

<sup>139</sup>KOM (96)328 a.a. s. 16.

<sup>140</sup>KOM (96)328 a.a. s. 16-17.

mm). Genom att sedan tillämpa den gällande vägda skattesatsen kan de teoretiska mervärdesskatteintäkterna beräknas. Gemenskapens totala mervärdesskatteuppbörd ska fördelas mellan medlemsstaterna. Därför fastställs varje medlemsstats andel av alla medlemsstaters sammanlagda teoretiska mervärdesskatteintäkter. I syfte att bibehålla medlemsstaternas budgetsituation kommer "lämpliga mekanismer" att införas, vilka möjliggör ett förfogande över mervärdesskatteintäkterna vid den tidpunkt, då medlemsstaterna är berättigade till dessa. Någon avvaktan på det definitiva resultatet av de statistiska beräkningarna kommer således inte att behövas. Jag återkommer till denna provisoriska omfördelning i det följande.<sup>141</sup>

Kommissionen framhåller att detta system, på ett mer fulländat sätt än genom den nuvarande ordningen, säkerställer varje medlemsstats uttag av mervärdesskatt på den slutliga konsumtion som äger rum inom dess territorium. Principen om beskattning i ursprungslandet tillämpas redan idag i begränsad omfattning, vilket medfört viss intäktsöverföring mellan medlemsstaterna. Dock har någon utjämning inte bedömts vara nödvändig. Den föreslagna ordningen innebär därför en förstärkning av principen om att alla mervärdesskatteintäkter ska tillkomma konsumtionsmedlemsstaten.<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup>KOM (96)328 a.a. s. 17.

<sup>142</sup>KOM (96)328 a.a. s. 17.

#### 4.4.2.2 Omfördelningsmekanismen

Omfördelningen av medlemsstaternas mervärdesskatteintäkter sker enligt en viss modell. Varje medlemsstat har ett konto hos gemenskapens centrala fond. Den slutliga omfördelningen av de mervärdesskatteintäkter, som alla medlemsstater bidragit med under ett givet år N, ska ske två år senare, d v s N+2. Härigenom säkerställs möjligheten att utnyttja den mest aktuella och pålitliga statistiska informationen.

För att understödja budgetsituationen för medlemsstaterna fram till slutet av år N+2, ska en månatlig provisorisk avräkning/avstämning av intäkter för år N göras under samma år (d v s år N). Den provisoriska avräkningen sker antingen genom att medlemsstaterna erhåller pengar från den centrala fonden eller gör en utbetalning till denna.<sup>143</sup>

##### 4.4.2.2.1 Exempel på praktisk tillämpning

Jag ska nu ge ett sifferexempel på omfördelningsmekanismens praktiska tillämpning. Exemplet åskådliggör huvudsakligen två moment i ett sammanhang. Dels visas hur omfördelningen av mervärdesskatteintäkterna ska utföras (d v s varje medlemsstats andel av den totala konsumtionen ska fastställas och avräknas mot den centrala fonden), dels hur inbetalningen till gemenskapen ska gå till (eftersom en viss procentandel av varje medlemsstats mervärdesskatteintäkter ska tillfalla gemenskapen). Både omfördelningen och inbetalningen sker i två steg, ett provisoriskt och ett slutligt.<sup>144</sup>

I exemplet finns fem medlemsstater, vilka kallas MS1, MS2, MS3, MS4 och MS5. Dessa uppstår år N vissa mervärdesskatteintäkter. De pengar som betalas ut eller erhålls från den centrala fonden under året N, bestäms till sin storlek av statistik från tidigare år. För sammanhangets skull inleds därför beskrivningen med några händelser, vilka är grundade på inkomståret N-4, d v s 4 år tidigare.<sup>145</sup>

---

<sup>143</sup>XXI/1156/96. A common system of VAT - a programme for the Single Market. Description of the general principles. Commission Services technical note. s. 62.

<sup>144</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 63.

<sup>145</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 63.

#### 4.4.2.2.1.1 Omfördelning av mervärdesskatteintäkter avseende inkomstår N-4<sup>146</sup>

Inledningsvis beskrivs i följande punkter, (a) till (f) , det samband som råder år N-4 mellan faktiskt uppburna mervärdesskatteintäkter, teoretiska inkomster (statistiskt beräknade mervärdesskatteintäkter), provisorisk avräkning och slutlig avräkning.

a) De fem medlemsstaterna uppbär år N-4 följande mervärdesskatteintäkter (inkomster som rent faktiskt har inkommit från näringslivet):

MS1: 1150

MS2: 500

MS3: 590

MS4: 150

MS5: 970

Summa faktiska mervärdesskatteintäkter under år N-4: 3360

b) År N-2, dvs två år senare, genomförs en beräkning av teoretiska inkomster, som avser år N-4. Som underlag härför utnyttjas statistik för år N-5. Samma beräkningsteknik kommer att beskrivas i punkt (n) och framåt. De teoretiska inkomsterna visar sig bli följande:

MS1: 1260

MS2: 504

MS3: 630

MS4: 126

MS5: 1008

Summa teoretiska inkomster för år N-4: 3528

c) Det går nu att räkna fram varje medlemsstats procentuella andel av de faktiska mervärdesskatteintäkterna år N-4:

MS1:  $1260/3528 = 35,71 \%$

MS2:  $504/3528 = 14,29 \%$

MS3:  $630/3528 = 17,86 \%$

MS4:  $126/3528 = 3,57 \%$

MS5:  $1008/3528 = 28,57 \%$

Summa: 100 %

---

<sup>146</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 64.

d) I föregående punkt visades de procentuella andelarna. Dessa gör det möjligt att fördela de uppburna mervärdesskatteintäkterna från år N-4 på medlemsstaterna. Summan av de faktiska mervärdesskatteintäkterna var 3360, vilket leder till:

$$\text{MS1: } 3360 \times 35,71 \% = 1200$$

$$\text{MS2: } 3360 \times 14,29 \% = 480$$

$$\text{MS3: } 3360 \times 17,86 \% = 600$$

$$\text{MS4: } 3360 \times 3,57 \% = 120$$

$$\text{MS5: } 3360 \times 28,57 \% = 960$$

$$\text{Summa: } 3360$$

e) Med hjälp av ovanstående uppgifter kan avräkningsbeloppen tas fram. Avräkningen äger rum mot gemenskapens centrala fond. Nedanstående belopp kommer att ge upphov till avräkningen, vilken sker i två steg. En provisorisk avräkning äger rum redan samma uppbördsår, dvs N-4, och en kompletterande slutavräkning sker under år N-2. Det som nedan anges är de totala avräkningsbeloppen. Plustecken innebär inbetalning till centrala fonden, och minustecken betyder erhållande från denna.

$$\text{MS1: } 1150 - 1200 = -50$$

$$\text{MS2: } 500 - 480 = +20$$

$$\text{MS3: } 590 - 600 = -10$$

$$\text{MS4: } 150 - 120 = +30$$

$$\text{MS5: } 970 - 960 = +10$$

f) Den korta sammanfattningen av inkomståret N-4 blev klar under punkt (e). I nedanstående sifferuppställning delas den totala, definitiva avräkning, som gäller för inkomståret N-4, med 12. De erhållna siffrorna kommer att få betydelse för inkomståret N. Se här punkt (j).

Beloppen för den totala avräkningen, gällande inkomståret N-4, kommer således att användas en gång till. Då gäller siffrorna den provisoriska avräkningen under inkomståret N. I den månatliga provisoriska avräkning, som kommer att ske under inkomståret N, används nedanstående belopp.

$$\text{MS1: } 1/12 \times (-50) = -4,17$$

$$\text{MS2: } 1/12 \times (+20) = +1,67$$

$$\text{MS3: } 1/12 \times (-10) = -0,83$$

$$\text{MS4: } 1/12 \times (+30) = +2,50$$

$$\text{MS5: } 1/12 \times (+10) = +0,83$$

$$\text{Totalt till och från centrala fonden} = 0$$



#### 4.4.2.2.1.2 Preliminär inbetalning inkomstår N till gemenskapens egna medel<sup>147</sup>

Beskrivningen ovan, som gällde inkomståret N-4, utgjorde en kort bakgrund till inkomståret N. Nu följer en redogörelse av medlemsstaternas inbetalningar detta år till gemenskapens egna medel. Preliminära inbetalningar sker månadsvis under inkomståret N, med andra ord samma år som inkomsten kommer in. Storleken på de preliminära inbetalningarna kan av naturliga skäl inte fastställas utifrån vad mervärdesskatterna kommer att inbringa under året. I stället beräknas de preliminära inbetalningarna med utgångspunkt från år N-4. Med andra ord går man fyra år tillbaka i tiden.

g) Inkomsterna för år N-4 (efter den avräkning som ska ske år N-2) var följande enligt punkt (d):

MS1: 1200  
MS2: 480  
MS3: 600  
MS4: 120  
MS5: 960  
Summa: 3360

h) Antag att de pengar som tillfaller gemenskapen varje år ska motsvara 1 % av varje medlemsstats mervärdesskattebelagda konsumtion. En prognos görs i syfte att få fram detta belopp. Härvid gäller följande. Den preliminära inbetalningen under år N ska vara lika stor som den definitiva inbetalningen uppgick till för år N-4. Inkomsterna för år N-4 framgår av punkt (g). Antag att en enhetlig mervärdesskattesats på 18 % gäller för alla medlemsstaterna. Man får då fram varje medlemsstats enprocentiga bidragsbelopp per år genom att dividera med 18.

MS1:  $1200/18 = 66,67$   
MS2:  $480/18 = 26,67$   
MS3:  $600/18 = 33,33$   
MS4:  $120/18 = 6,67$   
MS5:  $960/18 = 53,33$

i) De månatliga belopp, som ska tillföras centrala fonden år N, blir följande:

MS1:  $1/12 \times 66,67 = 5,56$   
MS2:  $1/12 \times 26,67 = 2,22$   
MS3:  $1/12 \times 33,33 = 2,78$   
MS4:  $1/12 \times 6,67 = 0,56$   
MS5:  $1/12 \times 53,33 = 4,44$

---

<sup>147</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 65, 66.

#### 4.4.2.2.1.3 Provisorisk avräkning av mervärdesskatteintäkter under inkomstår N<sup>148</sup>

j) Räkenskaperna från år N-4, se punkterna (e) och (f), utnyttjas även när det gäller att bestämma provisorisk avräkning av mervärdesskatteintäkterna under år N. Det som var total avräkning av år N-4:s mervärdesskatteintäkter tillämpas som provisorisk avräkning av mervärdesskatteintäkterna under år N. Den provisoriska avräkningen blir därför följande (jämför med punkt (f):

$$\text{MS1: } 1/12 \times (-50) = -4,17$$

$$\text{MS2: } 1/12 \times (+20) = +1,67$$

$$\text{MS3: } 1/12 \times (-10) = -0,83$$

$$\text{MS4: } 1/12 \times (+30) = +2,50$$

$$\text{MS5: } 1/12 \times (+10) = +0,83$$

#### 4.4.2.2.1.4 Balans inkomstår N avseende provisoriska transaktioner<sup>149</sup>

k) För enkelhetens skull sammanjämkas två transaktioner till en. Varje medlemsstat behöver inte betala in hela det preliminära belopp, som gäller gemenskapens egna medel år N, för att därefter få tillbaka/betala ännu mera pengar, avseende den provisoriska avräkningen samma år N. Jämför här punkt (i) och (j). Dessa belopps månatliga balans blir:

$$\text{MS1: } 5,56 - 4,17 = 1,39$$

$$\text{MS2: } 2,22 + 1,67 = 3,89$$

$$\text{MS3: } 2,78 - 0,83 = 1,95$$

$$\text{MS4: } 0,56 + 2,50 = 3,06$$

$$\text{MS5: } 4,44 + 0,83 = 5,27$$

l) Årlig balans enligt föregående punkt:

$$\text{MS1: } 1,39 \times 12 = 16,68$$

$$\text{MS2: } 3,89 \times 12 = 46,68$$

$$\text{MS3: } 1,95 \times 12 = 23,40$$

$$\text{MS4: } 3,06 \times 12 = 36,72$$

$$\text{MS5: } 5,27 \times 12 = 63,24$$

#### 4.4.2.2.1.5 Slutlig avräkning avseende inkomstår N<sup>150</sup>

Beskrivningen av inkomstår N fortsätter i nedanstående punkter (m) till (r).

---

<sup>148</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 65, 66.

<sup>149</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 65, 66.

<sup>150</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 66, 68.

Sammanhanget visas mellan de faktiska mervärdesskatteintäkterna, de teoretiska inkomsterna och avräkningarna, både de provisoriska och de slutliga.

m) Inkomster som rent faktiskt har inkommit från näringslivet år N:

MS1: 1265

MS2: 595

MS3: 660

MS4: 168

MS5: 1112

Summa faktiska inkomster under år N: 3800

n) De teoretiska mervärdesskatteintäkterna avseende år N ska fastställas. Beräkningen sker år N+2. Utgångspunkten är den statistiskt framräknade, totala mervärdesskattebelagda slutkonsumtionen år N-1. (Som tidigare angetts tillämpas en enhetlig skattesats på 18 %.)

MS1: 1421

MS2: 610

MS3: 812

MS4: 190

MS5: 1267

Summa teoretiska inkomster för år N: 4300

o) Det går nu att räkna fram varje medlemsstats procentuella andel av de faktiska mervärdesskatteintäkterna år N:

MS1:  $1421/4300 = 33,05 \%$

MS2:  $610/4300 = 14,19 \%$

MS3:  $812/4300 = 18,87 \%$

MS4:  $190/4300 = 4,42 \%$

MS5:  $1267/4300 = 29,47 \%$

Summa: 100 %

p) I föregående punkt visades de procentuella andelarna. Dessa gör det möjligt att fördela de uppburna mervärdesskatteintäkterna från år N på medlemsstaterna. Summan av de faktiska mervärdesskatteintäkterna var 3800, vilket leder till:

M1:  $3800 \times 33,05 \% = 1256$

M2:  $3800 \times 14,19 \% = 539$

M3:  $3800 \times 18,87 \% = 717$

M4:  $3800 \times 4,42 \% = 168$

M5:  $3800 \times 29,47 \% = 1120$

Summa: 3800

q) Räkenskaperna från år N-4 har utnyttjats för den årliga provisoriska

avräkningen under år N. Jämför med punkt (e).

MS1: -50  
MS2: +20  
MS3: -10  
MS4: +30  
MS5: +10

r) Den slutliga avräkningen för år N ska utföras år N+2. Här används tre belopp:

- de inkomster som faktiskt har inkommit från näringslivet år N (se punkt (m)),
- de belopp som ska tillkomma varje medlemsstat och som har framräknats år N+2, med ledning av statistiska uppgifter för år N-1 (se punkt (n) till (p)),
- den provisoriska avräkning som har ägt rum under år N (se punkt (q)).

Avräkningen sker enligt följande mönster:

Punkt (m) minus punkt (p) minus punkt (q).

Resultatet blir följande:

MS1:  $1265-1256-(-50) = +59$   
MS2:  $595-539-(+20) = +36$   
MS3:  $660-717-(-10) = -47$   
MS4:  $168-168-(+30) = -30$   
MS5:  $1112-1120-(+10) = -18$

#### 4.4.2.2.1.6 *Slutbetalning till gemenskapens egna medel avseende inkomstår N<sup>151</sup>*

Punkterna (s) till (u) handlar om den kompletterande slutbetalningen för inkomståret N till gemenskapens egna medel.

s) Medlemsstaternas betalning till gemenskapens egna medel uppgår till 1 % av den mervärdesskattebelagda konsumtionen. Mervärdesskatteintäkterna år N framgår av punkt (p). Som redan sagts gäller en enhetlig skattesats på 18 %. Genom att dividera med 18 får man fram varje medlemsstats enprocentiga inbetalningsbelopp.

---

<sup>151</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 67, 68.

$$\text{MS1: } 1256/18 = 69,78$$

$$\text{MS2: } 539/18 = 29,94$$

$$\text{MS3: } 717/18 = 39,83$$

$$\text{MS4: } 168/18 = 9,33$$

$$\text{MS5: } 1120/18 = 62,22$$

t) Som framgick av punkt (h) har en preliminär inbetalning till centrala fonden gjorts. Jag upprepar siffrorna här:

$$\text{MS1: } 66,67$$

$$\text{MS2: } 26,67$$

$$\text{MS3: } 33,33$$

$$\text{MS4: } 6,67$$

$$\text{MS5: } 53,33$$

u) För att genomföra den slutliga inbetalningen till gemenskapens egna medel används två siffror:

- beloppet på 1 % av medlemsstaternas mervärdesskattebelagda konsumtion avseende år N (se punkt (s)),

- beloppet gällande preliminär inbetalning till gemenskapens egna medel som skett under år N (se punkt (t)).

Den slutliga betalningen sker enligt följande mönster:

punkt (s) minus punkt (t).

Resultatet blir följande:

$$\text{MS1: } 69,78 - 66,67 = 3,11$$

$$\text{MS2: } 29,94 - 26,67 = 3,27$$

$$\text{MS3: } 39,83 - 33,33 = 6,50$$

$$\text{MS4: } 9,33 - 6,67 = 2,66$$

$$\text{MS5: } 62,22 - 53,33 = 8,89$$

#### 4.4.2.2.1.7 *Balans av inkomstår N:s slutliga transaktioner*<sup>152</sup>

Till sist sker en balans av de två slutliga transaktionerna avseende inkomståret N. Den sker år N+2.

v) Mervärdesskatteintäkternas slutliga avräkning för år N (enligt punkt (r))

---

<sup>152</sup>XXI/1156/96 a.a. s. 67, 68.

sammanjämkas med den slutliga inbetalningen till gemenskapens egna medel för år N (enligt punkt (u)).

Punkt (r) plus punkt (u).

Resultatet blir följande:

MS1:  $+59+3,11 = 62,11$

MS2:  $+36+3,27 = 39,29$

MS3:  $-47+6,50 = -40,50$

MS4:  $-30+2,66 = -27,34$

MS5:  $-18+8,89 = -9,11$

## 4.5 Konsekvenser av den planerade mervärdesskatteordningen

### 4.5.1 Harmonisering

#### 4.5.1.1 Normala och reducerade skattesatser

Kommissionen förordar ytterligare förändringar, vad gäller mervärdesskatten, för att den nya ordningen ska kunna fungera på ett tillfredställande sätt. Beskattningssystemet kommer att behöva harmoniseras i hög grad. Annars kan inte den enhetlighet i tillämpning som näringsidkarna kräver garanteras. Kravet på harmonisering kan ses som en följd av den nya beskattningsordningen, men har även andra orsaker. Mervärdesskatten måste vara konkurrensneutral, och dessutom behövs en fullständig harmonisering av ordningen, i syfte att tillgodose kraven under tjugohundratalet.<sup>153</sup>

Kommissionen anser att, när det gäller normalskattesatsen, skulle en tillnärmning av denna inom ett visst intervall kunna visa sig tillräcklig. Dock vill den inte ta ställning till exakta siffror, utan menar att frågan bör behandlas inom ramen för gemenskapens och medlemsstaternas allmänna skattepolitik.<sup>154</sup>

Flera faktorer ligger till grund för denna bedömning. Utgångspunkten är frågan vad som krävs, för att undvika snedvridning av den konkurrens, som skadar gemenskapen som helhet. Möjligheten att tillämpa alltför olika skattesatser i de olika medlemsstaterna äventyrar mervärdesskattens principiella neutralitet. Den skulle dessutom riskera att påverka företagens lokalisering och därför strida mot själva principerna för den inre marknaden. Medlemsstaterna kan inte förväntas acceptera en beskattningsordning, som

---

<sup>153</sup>KOM (96)328 a.a. s. 18.

<sup>154</sup>KOM (96)328 a.a. s. 18-19.

på grund av otillräcklig harmonisering skulle orsaka stora nackdelar för deras egna näringsidkare. Emellertid bör även medlemsstaternas behov av att förfoga över tillräckliga intäkter, fördelningen av skatteuttaget mellan de stora skattekategorierna (direkt skatt, indirekt skatt och sociala avgifter) samt skattepolitikens inriktning på medellång sikt, tas med i beräkningen.<sup>155</sup>

I fråga om reducerade skattesatser är det, på ett rent tekniskt plan, nödvändigt med en harmonisering av dessas antal och tillämpningsområden. Bara ett begränsat antal skattesatser är förenligt med målet att förenkla skattesystemet.<sup>156</sup>

#### **4.5.1.2 Andra beståndsdelar**

Det finns andra beståndsdelar i det gemensamma mervärdesskattesystemet, som också behöver harmoniseras. Som exempel härpå kan nämnas räckvidden av och villkoren för avdragsrätt samt undantag från mervärdesskatt. Kommissionen är dock övertygad om att en hel del förslag, som redan finns hos rådet, kommer att behöva dras tillbaka. I stället ska andra förslag läggas fram, vilka uttryckligen är avsedda för den nya mervärdesskatteordningen.<sup>157</sup>

#### **4.5.2 Enhetlig tillämpning och modernisering**

En enhetlig tillämpning av lagstiftningen måste också säkerställas. Därför menar kommissionen att mervärdesskattekommittén bör omvandlas till en regleringskommitté. Syftet är att denna ska kunna ge kommissionen befogenhet att besluta om genomförandebestämmelser, till de rättsakter som rådet antar.<sup>158</sup>

De medel som ska användas för att säkerställa en enhetlig tillämpning bör också undersökas. Frågan är dels om direktiv eller förordning ska användas som rättsinstrument, dels om beslutsprocessen ska kräva enhällighet eller kvalificerad majoritet.<sup>159</sup>

Det behövs också en modernisering av regelverket inom ett stort antal områden. Som exempel nämner kommissionen olika verksamheter, vilka har undantagits från mervärdesskattens tillämpningsområde eller har befriats från skatt för vissa tjänster. Bestämmelserna behöver en allmän översyn.<sup>160</sup>

---

<sup>155</sup>KOM (96)328 a.a. s. 18.

<sup>156</sup>KOM (96)328 a.a. s. 19.

<sup>157</sup>KOM (96)328 a.a. s. 19.

<sup>158</sup>KOM (96)328 a.a. s. 19.

<sup>159</sup>KOM (96)328 a.a. s. 19.

<sup>160</sup>KOM (96)328 a.a. s. 20.

### **4.5.3 Förändring av det administrativa arbetet**

#### **4.5.3.1 Minskade möjligheter till bedrägeri**

Det föreslagna mervärdesskattesystemet innebär, enligt kommissionens uppfattning, betydande förenklingar av administrationen. Nuvarande möjligheter till bedrägeri kommer att minska. Framförallt tre anledningar till detta finns:

- Skillnaden mellan nationella och gemenskapsinterna transaktioner upphör, och olika undantag från den allmänna regeln försvinner.
- En enkel övervakningsförbindelse kommer ge bättre förståelse av varje bransch, vilket gagnar effektiv kontroll.
- När den skattebefriade omsättningen av varor i gemenskapshandeln upphävs, försvinner samtidigt en grundförutsättning för denna handels bedrägerier.<sup>161</sup>

#### **4.5.3.2 Omprövning av företagens skyldigheter och rättigheter**

Den administrativa bördan kommer att lätta, vilket medför att resurserna kan koncentreras där de bäst behövs. Både myndigheter och skattebetalare vinner på denna förbättring. Skattebetalarnas skyldigheter inrättades inom ramen för det nuvarande, mer komplicerade systemet. Det nya systemet kräver därför en noggrann omprövning av motivet för varje skyldighet som idag åvilar företagen.

Förhållandet mellan myndigheten och skattebetalaren måste betraktas i dess helhet. I bedömningen ska därför även myndighetens skyldigheter gentemot skattebetalaren ingå. Bland annat måste myndigheten kunna klargöra dennes skyldigheter, ge en rättvis och korrekt behandling samt undvika varje onödig störning av företagets ekonomiska funktion. Allt detta måste anses vara skattebetalarens grundläggande rättigheter. Dessa bör på något sätt komma till uttryck i gemenskapsrätten. Genom att företagets rättigheter fullgörs, befrämjas en frivillig efterlevnad av bestämmelserna.<sup>162</sup>

#### **4.5.3.3 Från enskilt till kollektivt ansvar**

I det nuvarande systemet ansvarar varje medlemsstat för administration, kontroll och uppbörd av mervärdesskatt. Visserligen samarbetar de olika länderna med varandra, men det primära ansvaret för en bra administration

---

<sup>161</sup>KOM (96)328 a.a. s. 20.

<sup>162</sup>KOM (96)328 a.a. s. 21.



ligger hos den enskilda medlemsstaten.<sup>163</sup>

Detta enskilda ansvar ska, i den nya beskattningsordningen, ersättas med ett kollektivt ansvar. Alla medlemsstater måste ansvara kollektivt för det övergripande uttag av mervärdesskatt, som tillkommer var och en av dem. Anledningen är att varje medlemsstats effektivitet, när det gäller administration, kontroll och uppbörd, har en direkt påverkan på de övriga medlemsstaternas nationella budget. Ett ömsesidigt förtroende måste upprättas mellan medlemsstaterna, i fråga om befogenheter, åtgärder och genomförande.<sup>164</sup>

Varje medlemsstat måste kunna förlita sig på att:

- övriga medlemsstater förfogar över en tillräcklig miniminivå avseende kontroll- och uppbördsbefogenheter på det nationella planet,
- ett tillräckligt minsta antal gemensamma åtgärder för kontroll och uppbörd företas,
- sättet, på vilket dessa åtgärder genomförs, uppfyller bestämda godtagbara normer.<sup>165</sup>

Insyn i medlemsstaternas arbete kommer att behövas, för att det ska bli möjligt att kontrollera hur uppgifterna sköts. Kontrollen bör i första hand åvila kommissionen, med bistånd av en rådgivande kommitté, som ska bestå av företrädare för medlemsstaterna. Vidare bör en utvärdering ske, av varje medlemsstats sätt att genomföra uppgifterna. Om rimliga normer inte har uppfyllts och detta har medfört att ländernas mervärdesskatteintäkter riskerats, bör kompensation ske. Härvid används mekanismen för makroekonomisk omfördelning av mervärdesskatteintäkterna.<sup>166</sup>

#### **4.5.3.4 Ökat samarbete**

Det administrativa samarbetet kommer att bli ännu viktigare i det nya systemet. I skattehänseende äger alla transaktioner rum i registreringslandet, även om de rent fysiskt genomförs någon annanstans. För att registreringslandet ska kunna kontrollera en transaktions alla aspekter krävs att medlemsstaterna har ett perfekt fungerande samarbete. Nivån på detta samarbete måste åtminstone motsvara den som för närvarande finns mellan de olika förvaltningsmyndigheterna, inom varje medlemsstat.<sup>167</sup>

---

<sup>163</sup>KOM (96)328 a.a. s. 21.

<sup>164</sup>KOM (96)328 a.a. s. 21-22.

<sup>165</sup>KOM (96)328 a.a. s. 22.

<sup>166</sup>KOM (96)328 a.a. s. 22.

<sup>167</sup>KOM (96)328 a.a. s. 23.

- En genomgripande reform av den befintliga rättsliga ramen, i fråga om ömsesidigt bistånd och administrativt samarbete, kommer att behövas. Samarbetskyldigheterna måste exempelvis förstärkas.
- Gemensamma kontrollmetoder kommer att krävas, vad gäller medlemsstaternas uppbörd och kontroll av mervärdesskatt.
- Nya samarbetsverktyg och arbetsmetoder måste utvecklas.
- Enskilda tjänstemän på de nationella skattemyndigheterna måste upprätta en ny arbetsanda, som är baserad på fördjupad förståelse och ökat förtroende. Ett program i detta syfte, vilket bygger på tidigare erfarenhet, måste genomföras innan den nya ordningen träder i kraft.<sup>168</sup>

## 4.6 Kommissionens slutsats

Kommissionen konstaterar att dess förslag innebär en övergripande omläggning av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Den kommer att få betydande konsekvenser, för både gemenskapen och de enskilda medlemsstaterna.

Därför ställs en i sammanhanget viktig fråga. Finns det någon konkret möjlighet att uppnå de mål, som fastställts inom ramen för den nya ordningen, på något annat sätt och utan de ovan redovisade konsekvenserna? Kommissionens klara och entydiga svar blir att detta inte är möjligt och att man inte kan avstå från att slå in på denna väg. Det går inte att avstå från några av beståndsdelarna i den planerade ordningen eller den harmonisering som följer av denna. Om så skedde skulle den nya ordningen inte kunna undgå att vara behäftad med många av den nuvarande ordningens brister. Dessutom skulle den kunna ge upphov till skadlig snedvridning av konkurrensen.

Endast den föreslagna ordningen kan säkerställa att den inre marknaden förverkligas, genomförs och fungerar utan hinder. Härigenom förstärks de europeiska företagens konkurrenskraft på världsmarknaden.<sup>169</sup>

---

<sup>168</sup>KOM (96)328 a.a. s. 23.

<sup>169</sup>KOM (96)328 a.a. s. 25.

# 5 Ekonomiska och sociala kommitténs yttrande över förslaget

## 5.1 Programmets huvudinriktning får stöd

Jag kommer nu att beskriva innehållet i det yttrande över kommissionens förslag, som lämnades av Ekonomiska och sociala kommittén.

Kommittén anser att övergångsordningen bidrog till genomförandet av den inre marknaden. Den fria rörligheten för varor underlättades, när antalet gränskontroller minskades. Systemet är dock komplicerat, leder i vissa fall till större osäkerhet, ökar risken för skattefusksamt medför diskriminering mellan inhemska och gemenskapsinterna transaktioner. Därför instämmer kommittén med kommissionens förslag, att åtgärder för att uppnå en modernisering måste vidtas snarast möjligt.<sup>170</sup>

Kommissionens föresats, att undanröja alla gränser och gränskontroller, välkomnas av kommittén. I synnerhet instämmer kommittén med målsättningarna att:

- överge indelningen av den inre marknaden i femton separata beskattningsområden,
- förenkla och modernisera systemet för att möta 2000-talets utmaningar,
- behandla alla typer av transaktioner som utförs inom gemenskapen lika,
- säkerställa ett effektivt skatteuttag och en noggrann kontroll,
- reducera företagens administrativa skyldigheter.<sup>171</sup>

---

<sup>170</sup>Yttrande från Ekonomiska och sociala kommittén om "Ett gemensamt moms-system - ett program för den inre marknaden". 97/C 296/10. s. 52.

<sup>171</sup>97/C 296/10 a.a. s. 55.

Kommittén stödjer huvudinriktningen i programmet och framförallt de fördelar som näringsidkarna skulle få:

- ett avskaffande av kravet att känna till kundens medlemsstat, huruvida kunden är mervärdesskatteregistrerad och i så fall vilket redovisningsnummer denne har,
- ett avskaffande av kravet att bevisa att varan har lämnat säljarens medlemsstat,
- ett avskaffande av kravet att inkludera samtliga leveranser och inköp inom gemenskapen i redovisningen,
- ett avskaffande av kravet att tillhandahålla en detaljerad försäljningslista för gemenskapen,
- ett avskaffande av kravet att gemenskapsinterna inköp ska redovisas separat,
- ett avskaffande av kravet att överföringar av egna tillgångar till en annan medlemsstat ska behandlas som försäljningar och inköp,
- uppkomsten av en enhetlig samling bestämmelser gällande mervärdesskatt, som tillämpas på samma sätt inom hela gemenskapen.<sup>172</sup>

Emellertid godkänner kommittén endast med vissa förbehåll ett definitivt mervärdesskattesystem, som grundar sig på beskattning i ursprungslandet. En allmän tillämpning av denna princip anses bland annat oförenlig med de alltför stora skillnaderna mellan medlemsstaternas skattesatser.<sup>173</sup>

Vidare bör ett slutligt system endast införas, om det kan visas att det har uppenbara fördelar (både inledande och bestående), vilka är tillräckligt omfattande för att kompensera förändringens kostnader.<sup>174</sup>

Kommittén noterar kommissionens förutsättning, att inte göra någon distinktion mellan nationella och gemenskapsinterna transaktioner, och instämmer i princip med denna. Dock vill den understryka vikten av att enhetlighet uppnås genom en förenkling av de gemenskapsinterna transaktionerna. Priset för att åstadkomma enhetlighet får således inte bli en ökad börda för den inhemska handeln.<sup>175</sup>

Som ovan framkommit, anser kommittén att en modernisering av det sjätte

---

<sup>172</sup>97/C 296/10 a.a. s. 59-60.

<sup>173</sup>97/C 296/10 a.a. s. 52.

<sup>174</sup>97/C 296/10 a.a. s. 52-53.

<sup>175</sup>97/C 296/10 a.a. s. 56.

direktivet behövs, oavsett hur det slutliga mervärdesskattesystemet kommer se ut. Flera medlemsstater är bekymrade över att det finns tvetydigheter i direktivet. Dessutom bör detta skrivas om till en "mervärdesskattelag" för hela gemenskapen.<sup>176</sup>

Innan kommissionen lägger fram ett konkret lagstiftningsförslag, anser kommittén att den bör överväga en del frågor ytterligare. Vissa detaljerade aspekter av förslaget skulle kunna skapa praktiska problem, om de genomfördes på angivet sätt.<sup>177</sup> Kommittén betonar dock att den kritik som här läggs fram, inte ska tolkas som att huvudmålsättningen i programmet ifrågasätts. I stället vill den uppmana kommissionen att, i samråd med arbetsmarknadens parter och andra intresseorganisationer, ta itu med de frågor som behöver lösas.<sup>178</sup>

## 5.2 Det statistiska materialets tillförlitlighet

I det tänkta systemet skulle den nationella skattemyndigheten uppbära mervärdesskatt, enligt det egna landets skattesats, från de näringsidkare som registrerats inom dess uppbördsområde. Skatteintäkterna skulle gå till en central fond och omfördelas mellan medlemsstaterna, i förhållande till konsumtionen inom deras territorium. Medlemsstaternas regeringar skulle därför inhämta skatt, såsom representanter för den centrala fonden, till vilken de skulle vara tvungna att redovisa sina skatteintäkter. Omfördelningen av intäkterna mellan medlemsstaterna skulle ske på grundval av statistiska uppgifter. Genom olika former av statistik kan, enligt kommissionen, varje medlemsstats intäkter av den skattepliktiga konsumtion som ägt rum inom dess territorium fastställas.<sup>179</sup>

I princip accepterar kommittén denna idé, att sammanlägga skatteintäkterna och sedan omfördela dessa, beroende på storleken av medlemsstaternas konsumtion. Däremot ifrågasätts den statistiska grund, som föreslås utgöra underlag för hur konsumtionen ska beräknas. Kommittén menar att statistiska uppgifter är mycket opålitliga. Vissa frågor behöver tas ställning till:

- Lämpar sig uppgifterna för det avsedda syftet?
  
- Är uppgifterna tillräckligt exakta?
  
- Uppdateras uppgifterna tillräckligt regelbundet och snabbt?

---

<sup>176</sup>97/C 296/10 a.a. s. 55.

<sup>177</sup>97/C 296/10 a.a. s. 56.

<sup>178</sup>97/C 296/10 a.a. s. 62.

<sup>179</sup>97/C 296/10 a.a. s. 54.

- Har uppgifterna en jämförbar grund?

Det är möjligt att den grund på vilken statistiken idag bygger, inte är lämplig för dess nya användningsområde. Statistik är användbar för att identifiera trender, och i sådana sammanhang kan approximering i viss mån vara acceptabel, förutsatt att man är konsekvent från en beräkning till en annan. I detta fall avser man emellertid att få fram exakta siffror. Den precision, som är godtagbar för uppgifternas nuvarande användning, är kanske inte tillräcklig för deras nya syfte. Uppgifternas exakthet kan även variera från en medlemsstat till en annan. På samma sätt föreligger omfattande olikheter mellan medlemsstaterna, beträffande den frekvens och den snabbhet med vilken siffrorna tas fram och presenteras.<sup>180</sup>

Bristen på exakthet är, som ovan sagts, ett problem. Exempelvis skulle de siffror i beräkningen som utgörs av den "svarta ekonomin" dras av, vilket kan leda till svårigheter. I de flesta medlemsstater bygger nämligen sådana uppgifter till stor del på antaganden.

Kommissionen hävdar i sitt dokument att den årliga konsumtionen, inom de olika ekonomiska sektorerna, kan fastställas. Konsumtionsstatistiken skulle nämligen vägas i förhållande till de skattesatser, som gäller i varje medlemsstat. Därför behöver åtskillnad kunna göras mellan olika slags konsumtion, beroende på hur denna beskattas. I detta avseende måste således statistiken ge detaljerade upplysningar; är det konsumtion som beskattas med normal skattesats, konsumtion som är föremål för reducerade skattesatser, konsumtion som är mervärdesskattebefriad eller konsumtion som inte beskattats, p g a att näringsidkaren av legitima skäl inte var registrerad? Det kommer också bli nödvändigt att med rimlig exakthet kvantifiera effekterna av den grå ekonomin.

Kommittén tvivlar på att allt detta är möjligt. Exempelvis är det svårt att se hur gränsöverskridande transaktioner mellan registrerade näringsidkare och slutliga konsumenter eller icke-registrerade näringsidkare skulle kunna återges korrekt i statistiken, i det land där konsumtionen har ägt rum.<sup>181</sup>

Den statistiska grund på vilken beräkningarna skulle utföras, måste uppvisa en tillräcklig grad av exakthet. Annars kan den inte utgöra ett rättvist underlag för fördelningen av mervärdesskatteintäkterna eller inge allmänt förtroende. Enligt kommitténs uppfattning är det inte sannolikt, att befintliga myndighetsuppgifter eller något annat material uppfyller detta krav.<sup>182</sup>

Kommittén misstänker att medlemsstaternas tillgängliga konsumtionsstatistik till viss del bygger på de uppgifter, som näringsidkarna

---

<sup>180</sup>97/C 296/10 a.a. s. 56.

<sup>181</sup>97/C 296/10 a.a. s. 56.

<sup>182</sup>97/C 296/10 a.a. s. 57.

enligt dagens system måste lämna till myndigheterna. Näringslivet har inget att vinna på en förenkling av mervärdesskattesystemet, om denna skulle leda till krav på statistisk information i någon annan form. Bördorna med att ge information skulle kanske inte minska i den utsträckning som förutses.<sup>183</sup>

Ett annat problem med detta system är att risken för bedrägeri skulle kunna bli större. Användningen av statistiska data, för beräkningen av konsumtionen i varje medlemsstat, skulle medföra ett oönskat utrymme för felaktigheter och bedrägeri inom systemet.<sup>184</sup> Den nya beskattningsordningen skulle ställa krav på ett noggrant strukturerat och strikt system för oberoende revision, av de statistiska uppgifterna. Syftet med en sådan granskning skulle vara att undvika snedvridningar p g a missvisande statistik, oavsett om detta sker av misstag eller ej.<sup>185</sup>

Själva fördelningen av mervärdesskatteintäkterna skulle kunna bli en tidsödande och utdragen process. Dels skulle det dröja innan statistik för ett visst år blev tillgänglig, dels är det vanligt att uppgifter justeras i efterhand, ibland mer än en gång. Processen skulle därför kräva ytterligare omfördelningar, vilket skulle göra den ineffektiv och svåröverskådlig.<sup>186</sup>

Sammanfattningsvis stödjer kommittén utgångspunkten, att mervärdesskatteintäkterna ska omfördelas i förhållande till medlemsstaternas konsumtion, men tror inte att en tillräckligt exakt statistisk grund är möjlig att finna. Något annat empiriskt tillvägagångssätt, som också bygger på konsumtion, bör därför fastställas.<sup>187</sup>

---

<sup>183</sup>97/C 296/10 a.a. s. 60.

<sup>184</sup>97/C 296/10 a.a. s. 60.

<sup>185</sup>97/C 296/10 a.a. s. 56-57.

<sup>186</sup>97/C 296/10 a.a. s. 62.

<sup>187</sup>97/C 296/10 a.a. s. 60.

## 5.3 Registrering av näringsidkaren i ett enda land

En annan hörnsten i kommissionens förslag är att varje näringsidkare endast skulle behöva registrera sig i ett land. All handel, som utförs av företaget inom gemenskapen, skulle omfattas av registreringen. Beskattningen av samtliga företags gemenskapsinterna transaktioner skulle således ske enligt registreringslandets skattesatser och valuta. Redovisning skulle ske till skattemyndigheten i detta land, där även avdragsrätten, strikt och uteslutande, skulle tillämpas.<sup>188</sup>

I detta sammanhang konstaterar kommittén att förslaget inte anger några grunder, på vilka registrering skulle ske. Var ska registrering ske om en näringsidkare är verksam i en annan medlemsstat, än den där registrering skett, genom en filial till huvudkontoret? Kommittén drar slutsatsen att filialen inbegrips i huvudkontorets verksamhet i detta avseende. Om verksamheten i stället bedrivs i form av ett dotterbolag eller en annan juridisk person, förutsätter kommittén att registrering ska ske i lokaliseringslandet.<sup>189</sup>

Kommittén ställer sig positiv till föresatsen att genomföra förenklingar för näringslivet. När det gäller förslaget att införa en enda registreringsort för varje näringsidkare vill den dock reservera sig. Den avsedda förenklingen befaras nämligen kunna få oväntade följder.<sup>190</sup>

Antag att ett detaljhandelsföretag är registrerat i Tyskland och har en filial i England. Affären i England kommer följaktligen att debitera mervärdesskatt enligt den tyska skattesatsen. Andra butiker på samma gata har registrerats i olika länder och ska därför betala olika hög mervärdesskatt. Om butikerna inkluderar mervärdesskatten i sina priser behöver detta emellertid inte påverka konsumenten. Konkurrenstrycket kommer tvinga näringsidkare i samma område att sätta ungefär lika höga priser på likartade varor. Detta innebär konkurrensmässiga nackdelar för de näringsidkare, som har registrerats i länder med hög mervärdesskatt. Många detaljhandlare arbetar med små marginaler, vilket gör att även mindre avvikelser har betydelse.<sup>191</sup> Om detta förslag genomfördes skulle företag som registrerats i länder med höga skattesatser, hindras att öppna filialer i andra länder eller tvingas att omvandla befintliga filialer till separata juridiska personer. En sådan effekt strider mot målsättningarna med den inre marknaden.

---

<sup>188</sup>97/C 296/10 a.a. s. 53.

<sup>189</sup>97/C 296/10 a.a. s. 53-54.

<sup>190</sup>97/C 296/10 a.a. s. 57.

<sup>191</sup>97/C 296/10 a.a. s. 57.



Icke gemenskapsägda företag, som vill etablera sig på den europeiska marknaden, skulle fritt kunna välja registreringsland. De skulle vara benägna att förlägga sin verksamhet till länder med låga skattesatser. På detta sätt skulle de få en fördel gentemot de europeiska konkurrenterna, vars möjligheter att välja registreringsland troligtvis är mer begränsade.

Som ovan framkommit, skulle beskattningen av ett företags transaktioner ske i registreringslandets valuta. Krav på valutaomvandling skulle därför följa, i de fall när transaktionen skett i något annat land. Till dess att samtliga medlemsstater har infört en gemensam valuta, skulle detta krav vara mycket betungande. Möjligheter till skattefusk, på statskassans bekostnad, skulle också skapas.

För att kunna betala mervärdesskatten skulle företagen eventuellt bli tvungna att överföra pengar till registreringslandet, vilket skulle innebära ytterligare kostnader och administration.

Kommittén framhåller att även om kravet på registrering i endast en medlemsstat kan tyckas vara en förenkling, skulle konsekvensen kunna bli ett mer komplicerat system.

Förslaget ger också avsevärda möjligheter till undgående av skatt. Exempelvis skulle ett företag i ett land med höga skattesatser kunna starta ett dotterbolag i ett land med låga skattesatser. Dotterbolaget skulle registreras för sig, eftersom det skulle utgöra en egen juridisk person. Det skulle därmed betala mervärdesskatt enligt lokaliseringslandets skattesatser. Bolagen skulle kunna påstå att de genomfört vissa transaktioner, som inte skett. Moderbolaget skulle kunna "exportera" hela sin produktion till dotterbolaget och fakturera varorna till sin högre skattesats, trots att varorna aldrig lämnat moderbolagets registreringsland. Sedan skulle dotterbolaget kunna dra av denna högre skattesats, som ingående skatt, i lokaliseringslandet. Därefter skulle varorna kunna exporteras till filialer, vilka dotterbolaget etablerat i ursprungslandet, och faktureras till den lägre skattesatsen.

På liknande sätt skulle ett dotterbolag kunna etableras i ett land med låga skattesatser, i syfte att importera varor från länder utanför gemenskapen. Varorna skulle beställas och betalas av dotterbolaget i landet med låg skatt, men transporteras direkt till dess filialer, i länder med hög skatt.

På dessa sätt skulle förslaget kunna medföra en snedvridning av konkurrensen, som framförallt gynnar stora företag. Anledningen är att stora organisationer har mycket lättare att utföra sådan slags verksamhet. Således skulle förslaget vara till nackdel för de små och medelstora företagen.<sup>192</sup>

Vidare skulle företag med hemvist utanför gemenskapen ges ett övertag

---

<sup>192</sup>97/C 296/10 a.a. s. 57.

gentemot gemenskapsbaserade företag.<sup>193</sup> De företag som har förlagt sin huvudsakliga verksamhet till länder med låga skattesatser, skulle lockas att anlägga filialer i länder med hög skatt. Samtidigt skulle de företag, vilka registrerats i länder med höga skattesatser, vilja dela upp sin verksamhet i separata bolag, i länder med låg skatt.<sup>194</sup> Effekten skulle bli en minskning av den totala summa mervärdesskatt, som medlemsstaterna i dag uppbär. Kravet på att det nya beskattningssystemet inte ska förorsaka minskade skatteintäkter, skulle därmed inte uppfyllas.<sup>195</sup>

Ytterligare ett problem skulle vara att skattemyndigheten i registreringslandet måste lita på övriga medlemsländers skattemyndigheter, när det gäller att verifiera de transaktioner som har ägt rum utanför det egna landets gränser. Fakturor måste dessutom översättas. Målsättningarna att motverka skatteflykt samt att säkerställa ett effektivt skatteuttag och en noggrann kontroll skulle inte uppnås.

Vidare skulle företagen i praktiken behöva hantera mer än ett skattesystem. Uppdelningen av den inre marknaden i femton separata beskattningsområden skulle därför endast delvis tas bort.

Den enhetlighet, som registreringen förväntas medföra, skulle bara uppnås i de fall när näringsverksamheten i andra medlemsstater utövas i form av filialer till huvudorganisationen. Företag inom liknande sektorer skulle behandlas olika, beroende på deras juridiska status, vilket skulle leda till ett tudelat system. Kommissionens uttalade ambition, att garantera lika behandling av alla transaktioner som sker inom gemenskapen, skulle inte uppfyllas. Inte heller är dessa följder förenliga med den inre marknadens grundprinciper.

Majoriteten av Europas företag har inte några internationella affärer och planerar inte heller att inleda några sådana. Det föreslagna systemet borde undvika att missgynna det stora flertalet företag, särskilt då många av dessa är små och medelstora.<sup>196</sup>

Tillämpningen av det enhetliga registreringssystemet kommer antagligen inte att få så stor spridning i praktiken. Även med en total harmonisering av skattesatserna skulle systemet vara opraktiskt för näringsidkarna. Dessa måste fortfarande redovisa sina transaktioner i flera valutor och i många fall överföra pengar till registreringslandet. Huvuddelen näringsidkare skulle därför känna sig föranledda att utföra sin verksamhet i andra medlemsstater genom separata bolag.<sup>197</sup>

---

<sup>193</sup>97/C 296/10 a.a. s. 57.

<sup>194</sup>97/C 296/10 a.a. s. 57-58.

<sup>195</sup>97/C 296/10 a.a. s. 58.

<sup>196</sup>97/C 296/10 a.a. s. 58.

<sup>197</sup>97/C 296/10 a.a. s. 60.

Kommittén anser att dotterbolag och filialer ska behandlas på ett likvärdigt sätt. Därför bör det nya systemet baseras på principen att näringsidkarna registrerar sig i varje land, där de är fysiskt närvarande. Redovisning ska ske till registreringslandets myndigheter i dess valuta. Den ska omfatta alla transaktioner som skett i detta land, inklusive försäljning till konsumenter i andra medlemsstater. Visserligen kan det tyckas som om en större börda läggs på de berörda näringsidkarna, men när verksamhet i andra länder upprättas krävs ändå olika slags registrering. Exempelvis skulle företagen behöva registrera sig av andra skatteskal i varje enskilt land. I många medlemsländer administreras dessutom bolagsskatt och mervärdesskatt av samma skattemyndighet.<sup>198</sup>

## 5.4 Harmonisering

Kommittén godtar kommissionens uppfattning, att ett system som bygger på ursprungsprincipen skulle kräva att medlemsstaternas skattesatser ligger inom ett snävt intervall.<sup>199</sup>

I och för sig skulle detta inte innebära något verkligt handlingsutrymme. Om en medlemsstat har en högre skattesats, än den lägsta tillåtna, skulle dess egna näringsidkare missgynnas i konkurrensen med dem som har registrerats i medlemsstater med lägre skattesats. Systemets införande skulle leda till att de planerade skattesatserna komprimerades till en enda skattesats, under en relativt kort tidsperiod. Ett förfarande för att uppnå total konvergens mellan skattesatserna, skulle dock skapa problem för regeringarna i de medlemsstater, vilka har höga skattesatser. I syfte att kompensera för de förlorade intäkterna skulle andra skatter behöva höjas. Därför är det tveksamt, menar kommittén, om det för närvarande skulle vara politiskt möjligt att genomföra en fullständig harmonisering. Ett sådant beslut skulle kräva enhällighet i rådet. Harmonisering av skattesatserna uppnås enklast, om den sker gradvis. Innan det nya systemet kan anses fullständigt genomfört, måste dock en hög grad av harmonisering ha skett.<sup>200</sup>

Både de normala och de reducerade skattesatserna bör ligga inom ett snävt intervall. Kommittén vill understryka att medlemsstaternas regeringar kommer förlora en stor del av kontrollen över skattesatserna, då dessa utgör en väsentlig del av deras nuvarande skattepolitik. Principen om en överföring av kontrollen över penningpolitiken har dock redan accepterats, i samband med den gemensamma valutan. En utvidgning av denna princip till skattepolitiken skulle kunna betraktas som en logisk utveckling. I varje fall är betydande skillnader i mervärdesskattens storlek inte förenliga med den

---

<sup>198</sup>97/C 296/10 a.a. s. 60-61.

<sup>199</sup>97/C 296/10 a.a. s. 61.

<sup>200</sup>97/C 296/10 a.a. s. 58-59.

inre marknaden.<sup>201</sup>

Mervärdesskatten betalas enligt samma skattesats av alla slutkonsumenter. Därför slår den främst mot de mest missgynnade samhällsmedborgarna. Av denna anledning anser kommittén att intervallet för de reducerade skattesatserna ska fastställas till en mycket låg nivå. De reducerade skattesatserna syftar till att minska utgifterna för de mest nödvändiga produkterna. Vid harmoniseringen är upprätthållandet av en generell och en reducerad skattesats därför av betydelse. En utvidgning av de produkter och tjänster, som ska falla under den lägre skattesatsen, skulle kunna vara lämplig. Sysselsättningshänsyn och miljö- och inkomstpolitiska skäl bör ligga till grund för bedömningen.<sup>202</sup>

I syfte att kompensera för under- eller överskott av mervärdesskatt, som orsakats av harmoniseringen, skulle medlemsstaternas regeringar vidta olika åtgärder. Dessa skulle leda till kedjeeffekter för en rad samhällsgrupper, såsom konsumenter, arbetslösa, pensionärer, lågavlönade arbetstagare och barn. Arbetsmarknadens parter och andra intressegrupper bör rådfrågas om dessa förändringar.<sup>203</sup>

Kommittén instämmer med kommissionens uppfattning, att det behövs en mycket vidsträckt harmonisering av andra beståndsdelar i det gemensamma mervärdesskattesystemet. Det måste också säkerställas att medlemsstaterna tillämpar och tolkar reglerna på gemensamt sätt. Förmodligen skulle detta kräva direkt tillämpning av förordningar istället för direktiv.<sup>204</sup>

## 5.5 Samarbete mellan medlemsstaternas skattemyndigheter

Den planerade beskattningsordningen kräver, konstaterar kommittén, en mycket högre grad av samarbete och samordning än tidigare, mellan de olika medlemsstaternas myndigheter. Avsevärda skillnader finns mellan medlemsstaterna, vad gäller deras system, traditioner och sedvänjor, praxis, arbetsmetoder, tolkningar, regelverk och språk. Visserligen har det gjorts och görs fortfarande framsteg i denna riktning, men det skulle ta avsevärd tid att uppnå den grad av enhetlighet som krävs. Kommittén fruktar att systemets funktion dessförinnan kommer att urholkas.<sup>205</sup>

---

<sup>201</sup>97/C 296/10 a.a. s. 61.

<sup>202</sup>97/C 296/10 a.a. s. 59.

<sup>203</sup>97/C 296/10 a.a. s. 61.

<sup>204</sup>97/C 296/10 a.a. s. 62.

<sup>205</sup>97/C 296/10 a.a. s. 61-62.

## 5.6 Kontroll av och sanktioner mot medlemsstater

En ny avdelning inom kommissionen skulle behövas, vars syfte skulle vara att samla in och kontrollera statistiska uppgifter om medlemsstaternas konsumtion. Dessutom skulle den eftersöka det material, som inte inkommit i tid. Även upplysningar om hur mycket mervärdesskatt varje land mottagit, skulle inhämtas av den nya avdelningen. Därtill skulle sedan den avgörande beräkningen ske, av den summa som ska betalas till eller av respektive land. Denna beräkning skulle förmodligen åtföljas av korrigeringar och rättelser.

Ett problem i sammanhanget skulle bli hanteringen av de medlemsstater, som inte klarar av skatteuppbörden i tid. Frågan är hur detta ska sanktioneras. Avdelningen skulle även behöva kontrollera hur effektivt varje medlemsstat uppbär mervärdesskatteintäkterna. Förmodligen skulle granskningen ske både genom olika kontrollsystem och stickprover.

Sammantaget skulle detta arbete uppgå till stora kostnader, vilka knappast kan täckas av kommissionens nuvarande resurser. Dessutom skulle det vara betydelsefullt att kommissionens beräkningar kontrolleras, så att även dessa är korrekta.<sup>206</sup>

## 5.7 Fall av maktförskjutning

Förslaget att mervärdesskattekommittén ska omvandlas till en regleringskommitté, innebär en avsevärd maktförskjutning. Detta gäller även kommissionens begäran att få delta i flera olika sammanhang. I samband med fördelningen av den centrala fondens medel till medlemsstaterna, skulle kommissionens medverkan krävas. Denna skulle utföra beräkningar, övervakning, bedömningar samt administration.

Öppenhet blir viktigt i en sådan situation. Skattekonsulter bör inbjudas att delta i mervärdesskattekommitténs arbete, och resultaten av detta bör offentliggöras.<sup>207</sup>

## 5.8 Ytterligare överväganden

Det finns, enligt kommitténs uppfattning, ett antal överväganden som måste göras, innan övergången till den nya beskattningsordningen kan ske. Några

---

<sup>206</sup>97/C 296/10 a.a. s. 59.

<sup>207</sup>97/C 296/10 a.a. s. 62.

exempel tas här upp.

- Ingenting får göras som skulle skada det europeiska deltagandet på världsmarknaden.
- Holdingbolag måste behandlas på ett sätt, som säkerställer att gemenskapens attraktionskraft inte minskar, när det gäller valet av lokaliseringsort för verksamheten.
- Ett centralt organ för den offentliga diskussionen om allmänna tolkningar krävs, så att lösningar på praktiska problem kan granskas på en lägre nivå än EG-domstolen.<sup>208</sup>

---

<sup>208</sup>97/C 296/10 a.a. s. 61.

# 6 Europaparlamentets resolution

## 6.1 Behov av en ny beskattningsordning

Även Europaparlamentet lade fram olika synpunkter på kommissionens förslag. Jag kommer här att ge en sammanfattning av dessa.

Parlamentet anser att avskaffandet av kontrollerna vid gemenskapens inre gränser visserligen medfört lättnader, men att ett mervärdesskattesystem som överensstämmer med den inre marknaden fortfarande saknas. Det nuvarande systemet uppvisar avsevärda brister och har lett till betydande belastningar för företag, konsumenter och myndigheter. Många av dessa brister kommer dock inte automatiskt att försvinna, genom att ett system som bygger på ursprungsprincipen införs. Separata lösningar kommer att behövas.

Ett system som bygger på att skatteuppbörden ska ske i ursprungslandet har möjliga fördelar. Den ordning som kommissionen har utarbetat får därför stöd av parlamentet, som dock vill understryka vikten av att steg mot harmonisering först tas. På så vis undviks nya belastningar för företag och skattemyndigheter.<sup>209</sup>

Fördelningsförfarandet på makroekonomisk grund anser parlamentet är en bra metod, som stämmer väl överens med den inre marknaden. Härvid undviks intäktsförskjutningar mellan medlemsstaterna.

Principen om enhetlig beskattningssort förordas också av parlamentet. Den kan emellertid inte genomföras innan det definitiva systemet har införts, då medlemsstaternas intäkter skulle riskera att påverkas.<sup>210</sup>

## 6.2 Hinder för en övergång till ursprungsprincipen

---

<sup>209</sup>Förslag till resolution om kommissionens meddelande till rådet och Europaparlamentet om "Ett gemensamt momssystem - ett program för den inre marknaden" (KOM(96)0328-C4-0458/96). A4-0164/97 s. 42.

<sup>210</sup>A4-0164/97 a.a. s. 43.

En snabb övergång till den nya ordningen kan emellertid vara problematisk. Ett av de främsta hindren, för att förslaget ska uppnå stöd i hela gemenskapen, är det utbredda tvivlet på att ett fördelningsförfarande på makroekonomisk grund är genomförbart. Därför begärs att en ny teknisk expertpanel ska inrättas, med uppgift att finna lösningar på detta problem. Expertpanelen ska bestå av representanter från näringslivet och medlemsstaterna samt ledamöter av parlamentet.

Harmoniseringen av skattesatserna utgör ett annat hinder. Medlemsländerna har mycket olika skattestrukturer. Den andel som de direkta och indirekta skatterna utgör av de totala intäkterna skiljer sig åt. En omfattande och ensidig harmonisering skulle på ett överdrivet sätt, särskilt i tider med sjunkande skatteinkomster, kunna minska medlemsstaternas handlingsutrymme.<sup>211</sup>

### 6.3 Skattesatsernas utformning

Skattesatsernas utformning måste ske på ett sådant sätt, att mervärdesskatten blir socialt rättvis och att sysselsättningen stimuleras. Miljöhänsyn måste också beaktas.

Att förändra de nuvarande normalskattesatsernas intervall skulle vara förenat med politiska svårigheter. Nollskattesatsen måste bibehållas. Det är nödvändigt att fastställa de reducerade skattesatserna till ca 5 %. Alla transaktioner som tillhör dessa kategorier måste definieras. Nya kategorier kan dessutom behöva införas.<sup>212</sup>

### 6.4 Enhetlig tillämpning

En gemenskapstolkning behöver finnas för tillämpningen av mervärdesskattens bestämmelser. Tillämpningen måste bli mera enhetlig. Oro uttrycks i sammanhanget över att EG-domstolen alltmer blir den faktiska lagstiftaren, vad gäller beskattning. Denna situation kommer att kvarstå, till dess övergångssystemet har förbättrats och den definitiva ordningen har införts.<sup>213</sup>

---

<sup>211</sup>A4-0164/97 a.a. s. 43.

<sup>212</sup>A4-0164/97 a.a. s. 43.

<sup>213</sup>A4-0164/97 a.a. s. 44.



## 6.5 Olika åtgärder

Här anges några exempel på ytterligare initiativ som önskas.

Kontrollen behöver förbättras. Minimikrav måste därför fastställas för åtgärder och metoder för kontroll samt sanktioner vid lagöverträdelser.

En oberoende organisation behöver inrättas, som ska inbjuda näringslivs- och regeringsrepresentanter till samtal. Syftet ska vara att diskutera de olika sätt som mervärdesskatt hanteras på och skapa ett samförstånd, vilket omfattar såväl kontinenten som de brittiska öarna.<sup>214</sup>

Kommissionen uppmanas att, i samband med övergången till ett definitivt mervärdesskattesystem, ta tillfället i akt att förbättra skattevillkoren för välgörenhetsorganisationer.<sup>215</sup>

## 6.6 Införande av majoritetsbeslut

Principen om majoritetsbeslut måste införas för skattefrågor i rådet. Detta krav ställs mot bakgrund av det massiva avslaget från en majoritet av medlemsstaterna och behovet av ett enhälligt beslut om övergången till ursprungsprincipen.<sup>216</sup>

---

<sup>214</sup>A4-0164/97 a.a. s. 44.

<sup>215</sup>A4-0164/97 a.a. s. 43.

<sup>216</sup>A4-0164/97 a.a. s. 44.

## 7 Kommissionens nya arbetsstrategi år 2000

Som tidigare framkommit genomfördes inte ursprungsprincipen. År 2000 lade kommissionen i stället fram en ny arbetsstrategi. Anledningen till denna var medlemsstaternas ovilja att stödja de nya förslag, som skulle möjliggöra ett genomförande av det slutgiltiga systemet. Den nya strategin fick ett positivt mottagande av medlemsstaterna, när förslaget lades fram hos rådet.<sup>217</sup> Innehållet i det dokument, där den nya strategin föreslogs, sammanfattas i det följande.

Kommissionen framhåller att den inre marknaden kan och skulle fungera bättre med ett mervärdesskattesystem, som grundas på beskattning i ursprungsmedlemsstaten. Ett sådant system skulle dels bli lättare att administrera (vilket skulle innebära lägre kostnader för företagen), dels bli mindre mottagligt för bedrägeri (vilket skulle ge bättre garanti för stabila skatteintäkter). Gemenskapens långsiktiga målsättning är därför fortfarande en övergång till ursprungsprincipen. Emellertid är det föga troligt att några större framsteg mot en sådan ordning kan göras inom en snar framtid. För att kunna förbättra den inre marknads funktion på kort sikt är följaktligen en omprövning av 1996 års arbetsprogram motiverad.<sup>218</sup>

Utformandet av den nya strategin ska ske utifrån några huvudsakliga målsättningar; förenkling och modernisering av befintliga regler, en mer enhetlig tillämpning av dessa samt ett genomförande av det administrativa samarbetet utifrån nya förutsättningar. Genom en sådan översyn kan rådet få nya impulser, för att på kort sikt lyckas åstadkomma konkreta och absolut nödvändiga förbättringar av det befintliga systemet. Naturligtvis måste en vilja finnas hos alla medlemsstater att förändra sina nationella mervärdesskattesystem. Det stora antalet särskilda ordningar, alternativ, undantag e t c som tillämpas i nuläget måste exempelvis minskas.

Medlemsstaterna skulle, genom ett bibehållande av övergångsordningen, tvingas erkänna nödvändigheten av ökad tonvikt på förstärkning av den administrativa kontrollen och det administrativa samarbetet. På så sätt kan bland annat problemen med bedrägeri angripas. Övergångsordningens konstruktion, som innebär att varor fritt kan cirkulera mellan medlemsstaterna utan att mervärdesskatt erläggs, ger ofrånkomligen upphov till risk för bedrägerier.<sup>219</sup>

---

<sup>217</sup>KOM (2001)260 a.a. s. 11 (27).

<sup>218</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 5 (16).

<sup>219</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 5-6 (16).

Rådet måste dock fortfarande anta de förslag som kommissionen redan har lagt fram i 1996 års program och inom ramen för det s k SLIM-initiativet (förenklad lagstiftning för den inre marknaden). Dessa förslag formulerades just i syfte att förenkla, modernisera, förstärka och uppnå en mer enhetlig tillämpning av det befintliga mervärdesskattesystemet.

Grunden för förenklingen av de befintliga förfarandena finns framförallt i två förslag, vilka lades fram år 1998. Det ena är ett förslag angående avdragsrätten (KOM (98)377), och det andra gäller bestämning av vilka personer som ska vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt (KOM (98)660). Dessa två områden har betraktats som den främsta källan till de problem, som aktörer med verksamhet i andra medlemsstater drabbas av. Dels finns en svårighet att erhålla återbetalning av skatt från andra medlemsstater, dels är kravet på att företagen i vissa fall måste använda sig av ett skatteombud kostsamt.<sup>220</sup> (Egen kommentar: Numera är det, såsom framgår av uppsatsens tidigare innehåll, inte tillåtet för medlemsstaterna att kräva skatteombud.)

Ytterligare förslag som kommissionen särskilt vill framhålla är ett som rör mervärdesskattekommitténs ställning (KOM (97)325) och ett som gäller förbättring av funktionen hos systemet för ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar (KOM (98)364). Mervärdesskattekommittén är ett fortsatt viktigt instrument, när det gäller att uppnå en enhetlig tillämpning av gällande bestämmelser. Den måste därför ges möjlighet att delta i ett förfarande, genom vilket kommissionen antar tvingande genomförandebestämmelser. Förslaget rörande indrivningar av fordringar utgör en grundläggande del av förstärkningen av det administrativa samarbetet.

Vidare övervägs åtgärder inom ramen för den nya strategin på ett antal områden, där den gällande gemenskapslagstiftningen inte längre är anpassad till de aktuella förhållandena. Som exempel kan nämnas posttjänster och elektronisk handel.<sup>221</sup>

Jag kommer nedan att kortfattat beskriva innehållet i två av de omnämnda förslagen. Det förslag som gällde betalningsskyldigheten har tidigare tagits upp i denna uppsats.

Kommissionens meddelande utgör i sig inget konkret lagförslag, utan innehåller endast en redogörelse för mervärdesskattepolitikens framtida inriktning och vilka åtgärder som bör vidtas. Under ett möte år 2000 i den skattepolitiska gruppen (Tax Policy Group) behandlades för första gången de synpunkter, som läggs fram i meddelandet. Vid detta tillfälle uttryckte bland annat Sverige stöd för dessa åsikter. Sverige välkomnar lagförslag,

---

<sup>220</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 6 (16).

<sup>221</sup>KOM (2000)348 a.a. s. 7 (16).

som syftar till att reglerna förenklas och anpassas till dagens ekonomiska verklighet, med ökande internationell handel och utbyte över gränserna. De andra medlemsstaterna var också positivt inställda till kommissionens nya strategi. Remissinstansernas ståndpunkter har inte inhämtats, eftersom meddelandet inte är något lagförslag.<sup>222</sup>

---

<sup>222</sup>Riksdagen: Faktapromemoria från Finansdepartementet a.a. s. 3-4 (4).

# 8 Aktuella förbättringsförslag inom ramen för SLIM-initiativet

Mot bakgrund av kommissionens nya strategi år 2000 ges här en kort beskrivning av ett par aktuella förbättringsförslag. I sammanhanget kan det s k SLIM-projektet behöva förklaras. SLIM står för "Simpler Legislation for the Internal Market" (förenklad lagstiftning på den inre marknaden). Syftet med SLIM är att finna olika sätt att förenkla sådan lagstiftning, som är relaterad till den inre marknaden.

Mervärdesskatten ingår numera i SLIM-projektet. Detta förenklingsarbete har utförts parallellt med försöken att utveckla den nya mervärdesskatteordningen. Tanken är att förenklingsarna ska tas fram av små informella arbetsgrupper. I dessa ingår experter från medlemsstaternas administrationer samt representanter för användarna av lagstiftningen.<sup>223</sup>

## 8.1 Avdragsrätten

Som ovan sagts har ett förslag angående avdragsrätten lagts fram.<sup>224</sup> Dess syfte är att förenkla för företagare som agerar i andra medlemsländer. Direktivförslaget består av två delar; dels behandlas frågan om ett s k gränsöverskridande avdragssystem, dels harmoniseras rätten till avdrag.<sup>225</sup>

Kortfattat innebär den förstnämnda delen att företagarna inte längre ska behöva ansöka om återbetalning i varje land, där de inte är registrerade för mervärdesskatt, men ändå haft kostnader för denna. I stället ska företagarna få dra av mervärdesskatten i sina deklarationer, i det land där de är registrerade för mervärdesskatt. Den stat som medgett avdraget ska därefter kunna återkräva skatten från det land där inköpet skett.<sup>226</sup>

I det åttonde direktivet fastslås principen att en skattskyldig person är berättigad till avdrag eller återbetalning, oavsett var han har haft utgiften i

---

<sup>223</sup>Forvass a.a. s. 1 (11 ).

<sup>224</sup>KOM (98)377 slutlig. Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller reglerna om avdragsrätt för mervärdesskatt. Förslag till Rådets förordning om kontrollåtgärder, åtgärder rörande restitutionssystemet och åtgärder rörande administrativt samarbete som är nödvändiga för tillämpningen av direktiv 98/EG. Utskrift från Internet via [www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/taxation.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm) Datum för utskrift: 2002-06-06.

<sup>225</sup>Skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18 a.a. s. 1 (8).

<sup>226</sup>Skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18 a.a. s. 1 (8).

fråga. Principen är att en företagare, som gör transaktioner i en annan medlemsstat, ska behandlas på samma sätt som de inhemska aktörerna. Emellertid har "återbetalningsprocedurerna" föranlett många problem, för både företagare och myndigheter. Formella krav läggs ofta på företagarna, och de kan innebära en tung börda. Medlemsstaterna har dessutom ibland visat sig vara oförmögna att efterleva återbetalningsperioden i direktivet. Detta medför att företag i förväg tvingas finansiera skatten under längre perioder, vilket kan innebära en direkt finansiell kostnad. Kravet att uppfylla de administrativa formaliteterna har, tillsammans med långa återbetalningsperioder, upplevts som en så stark olägenhet, att skattskyldiga ibland har gett upp sin rätt till återbetalning.<sup>227</sup>

Kommissionen förordar därför en förenkling av förfarandet. Den skattskyldige ska få dra av den mervärdesskatt, som har erlagts i en annan medlemsstat än där denne är etablerad, i sin deklaration där skattskyldigheten föreligger. Avdragsrätten konstrueras något olika, beroende på hur den skattskyldige personen är registrerad för mervärdesskatt.

Om registreringen har skett i en enda medlemsstat ska all mervärdesskatt dras av i denna, oberoende av i vilken medlemsstat som den skattskyldige har erlagt skatten. I det fall där den skattskyldige har registrerats i flera medlemsstater gäller att mervärdesskatten ska dras av i den medlemsstat där den erlagts (vilket inte innebär någon förändring jämfört med nuvarande situation). Dock gäller att om den skattskyldige inte skulle vara registrerad i den stat där mervärdesskatten har erlagts, så ska den i stället dras av där leveransen eller tillhandahållandet av varorna eller tjänsterna sker. Avdragsrättens omfattning kommer att avgöras av reglerna i den medlemsstat, där den skattskyldige är etablerad.

Förslaget medför alltså att en medlemsstat erhåller mervärdesskatten, samtidigt som en annan åläggs att återbetala denna. Därför uppkommer ett behov av att etablera ett bilateralt system för restitution mellan staterna. Kommissionen föreslår att detta regleras i en ny förordning.<sup>228</sup>

Den andra delen av förslaget handlar om harmonisering av avdragsrätten. Harmoniseringen gäller utgifter för bland annat personbilar (närmare bestämt tjänstebilar och andra bilar, som till viss del kan användas privat), logi, mat och dryck.<sup>229</sup>

Rätten till avdrag utgör en fundamental del av mervärdesskattesystemet, och varje undantag från den bör därför vara välmotiverat. Skattskyldiga personer i en medlemsstat, som medges full avdragsrätt för alla utgifter (med undantag för utgifter, som inte har någon som helst yrkesmässig karaktär),

---

<sup>227</sup>Forvass a.a. s. 3 (11).

<sup>228</sup>Forvass a.a. s. 3-4 (11).

<sup>229</sup>Skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18 a.a. s. 1 (8).

åtnjuter en fördel, jämfört med de som är verksamma i medlemsstater, där vissa utgiftstyper inte ger rätt till avdrag. Snedvridning av konkurrensen kan följaktligen uppkomma. Detta blir än mer påtagligt i och med utvecklandet av det gränsöverskridande avdragssystemet.<sup>230</sup>

Kommissionen fastslår att normala avdragsregler för mervärdesskatt, på utgifter som hänför sig till personbilar, i princip ska gälla. När det gäller utgifter för logi, mat och dryck motiverar deras karaktär av varor och tjänster för slutlig konsumtion ett uteslutande från avdragsrätten. Emellertid kan sådana utgifter vara föranledda av affärsverksamheten, exempelvis utgifter i samband med affärsresor. Därför är en schablonmässig inskränkning av avdragsrätten skälig. Här förordas ett schablonmässigt avdrag på 50 %, av den mervärdesskatt som erläggs för logi, kost och dryck. Utgifter som inte har ett direkt och strikt samband med den beskattade verksamheten, t ex utgifter som är hänförliga till nöjen och underhållning, utesluts dock helt från avdragsrätten.<sup>231</sup>

## 8.2 Indrivning av skatt

Ett annat förslag som kan nämnas är det som handlar om indrivning av skatt. Förslaget utgör både en del av realiserandet av SLIM-gruppens förslag och ett led i 1996 års arbetsprogram. Kommissionen förordar en ändring av det gällande indrivningsdirektivet på flera väsentliga områden. Syftet är att öka medlemsstaternas möjligheter till effektiv indrivning.

Indrivningar av fordringar är ett viktigt inslag i kampen mot bedrägerier. Utan effektiv uppbörd och indrivning blir andra kontrollåtgärder bortkastade. Ett viktigt skäl är således behovet att skydda medlemsstaternas och gemenskapens ekonomiska intressen. Vidare äventyras konkurrenskraften och beskattningens neutralitet, om systemet inte är väl fungerande.<sup>232</sup>

Ansvar för de bakomliggande fordringarnas giltighet kommer fortfarande att finnas hos den sökande medlemsstaten. Den anmodade medlemsstatens funktion blir således att tjäna som ombud för den sökande medlemsstaten. Principen om att fordringar mellan medlemsstaterna ska behandlas likvärdigt med inhemska kommer att förstärkas. Direktivets regler har genomgått en allmän översyn, i syfte att få bort hindren för en effektiv indrivning.

Flera ändringar föreslås av kommissionen, och jag vill nämna ett exempel. Den bestämmelse som mest förhindrat tillämpningen (artikel 7.2.b och 14)

---

<sup>230</sup>Forvass a.a. s. 4 (11).

<sup>231</sup>Forvass a.a. s. 4-5 (11).

<sup>232</sup>Forvass a.a. s. 5 (11).

föreskriver att en sökande medlemsstat måste ha uttömt alla inhemska möjligheter till indrivning, innan bistånd får begäras. Kommissionen anser att det bör vara tillräckligt att medlemsstaterna vidtar lämpliga inhemska åtgärder.<sup>233</sup>

---

<sup>233</sup>Forvass a.a. s. 7 (11 )



## 9 Skattepolitikens prioriteringar för de kommande åren

År 2001 lade kommissionen fram ett meddelande, som behandlar skattepolitikens prioriteringar för de kommande åren. Innehållet sammanfattas här.

I meddelandet framhålls de viktiga utmaningar som gemenskapen nu står inför. Internt handlar förändringarna framförallt om den inre marknadens fullbordande och den ekonomiska och monetära unionens förverkligande (EMU). På det externa planet läggs tonvikten på gemenskapens deltagande i den nya globala ekonomin.

Ett ambitiöst strategiskt mål ställdes upp vid rådets möte i Lissabon. EU ska bli "världens mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomi, med möjlighet till hållbar ekonomisk tillväxt med fler och bättre arbetstillfällen och en högre grad av social sammanhållning." Frågan hur detta mål ska kunna nås diskuterades nyligen vid rådets möte i Stockholm. Medlemsstaternas skattesystem måste bidra till den nödvändiga reformeringen av marknaden. Detta kräver automatiskt att skattepolitiken ges en ny inriktning.

Under de kommande åren kommer EU att ta emot ett antal nya medlemsstater, var och en med sitt eget unika skattesystem. Därför är det mycket angeläget att gemenskapslagstiftningen på skatteområdet konsolideras och stabiliseras, i största möjliga utsträckning före utvidgningen. Skatterna får inte heller utgöra ett hinder för de nuvarande eller blivande medlemsstaterna att konkurrera på lika villkor eller att till fullo dra nytta av den inre marknaden.<sup>234</sup>

I samband med förverkligandet av EMU lades det fram allmänna riktlinjer för medlemsstaternas ekonomiska politik. Riktlinjerna innebär nya utmaningar för skattepolitiken. För att makroekonomisk stabilitet ska kunna uppnås krävs att budgeten är nära balans eller uppvisar ett överskott. Samtidigt som dessa budgetprinciper upprätthålls bör de offentliga finanserna bidra maximalt till tillväxt och sysselsättning. Det är nödvändigt att finna en lämplig avvägning mellan en minskning av skatteskulden, skattesänkningar och finansiering av offentliga investeringar inom nyckelområden. Förfarandenas fördelning över tiden måste också beaktas. En minskning av det totala skattetrycket ger möjlighet att avlägsna hinder för sysselsättning, företagsamhet och tillväxt.<sup>235</sup>

---

<sup>234</sup>KOM (2001)260 a.a. s. 5 (27).

<sup>235</sup>KOM (2001)260 a.a. s. 5-6 (27).

Globaliseringen och de kraftigt ökande handels- och kapitalströmmarna kräver att gemenskapen bedriver en politik som stärker dess konkurrenskraft och inte sätter denna på spel. Tekniska innovationer, t ex utvecklingen av e-handeln, ökar rörligheten hos vissa former av ekonomisk verksamhet. Framförallt påverkas tjänstesektorn och kapitalets rörlighet. Företagen är i ökande utsträckning verksamma i mer än en medlemsstat. Det sker fler internationella företagssammanslagningar och företagsförvärv än någonsin tidigare. I denna föränderliga omgivning måste skattehinder för kapitalets fria rörlighet och skatteåtgärder som snedvrider konkurrensen avlägsnas. Gemenskapens skattesystem måste vara tillräckligt flexibla och anpassningsbara, för att kunna hålla jämna steg med denna utveckling. Samtidigt måste de vara så enkla som möjligt, så att kostnaderna för deras tillämpning minimeras. Därutöver måste skattesystemen vara öppna och tydliga, så att ett korrekt utövande av bestämmelserna befrämjas.<sup>236</sup>

Skattepolitikens mål kan inte eftersträvas isolerat, utan uppnåendet av dem måste vara förenligt med gemenskapens övriga allmänna mål. Framförallt måste skattepolitiken:

- främja uppnåendet av målen från Lissabonmötet,
- bidra till att den inre marknaden fortsätter att utvecklas på ett tillfredställande sätt genom att, både före och efter utvidgningen, möjliggöra för alla medlemsstater att konkurrera på lika villkor och till fullo dra fördel av den inre marknaden,
- bidra till att det totala skattetrycket varaktigt minskas, genom säkerställande av att en lämplig avvägning mellan skattesänkningar, investeringar i offentliga tjänster och bibehållen budgetkonsolidering upprätthålls,
- förstärka gemenskapens ekonomiska politik, sysselsättnings-, innovations-, hälso- och konsumentskyddspolitik, politik för hållbar utveckling samt miljö- och energipolitik,
- understödja moderniseringen av den europeiska sociala modellen.<sup>237</sup>

I diskussionerna om vilka medel som ska användas för att dessa mål ska kunna uppnås, har frågan om skatternas harmonisering tagits upp. Kommissionen framhåller att när det gäller de indirekta skatterna är en hög grad av harmonisering nödvändig.<sup>238</sup>

Enhällighet kommer fortfarande att krävas vid beslut gällande skatter. En övergång till omröstning med kvalificerad majoritet förordas dock av

---

<sup>236</sup>KOM (2001)260 a.a. s. 7 (27).

<sup>237</sup>KOM (2001)260 a.a. s. 8-9 (27).

<sup>238</sup>KOM (2001)260 a.a. s. 9-10 (27).

kommissionen på sikt, åtminstone när det handlar om vissa skattefrågor. Med tanke på svårigheterna att nå enhälliga beslut rörande lagstiftningsförslag, bör gemenskapen överväga att använda andra instrument, som grundval för initiativ på skatteområdet.

Ursprungsprincipens tillämpning på mervärdesskattens område förblir ett långsiktigt mål för gemenskapen. Den närmaste strategin är dock den som år 2000 angavs av kommissionen. Redan framlagda förslag har setts över i enlighet med denna nya strategi, nya förslag har lagts fram och ytterligare förslag kommer att avges.<sup>239</sup>

---

<sup>239</sup>KOM (2001)260 a.a. s. 11 (27).

# 10 Slutsatser

Inom EG gäller för närvarande, som ovan sagts, den så kallade övergångsordningen. Denna kan beskrivas som en blandning mellan destinationsprincipen och ursprungsprincipen. Destinationsprincipen gäller handeln mellan registrerade företag inom EG och ursprungsprincipen tillämpas, med vissa undantag, på slutkonsumenters beskattning. Innebörden av destinationsprincipen är att mervärdesskatten påförs i och tillfaller det land, där en vara eller tjänst anses omsatt. Tillämpning av ursprungsprincipen innebär att mervärdesskatten tas ut i det land, varifrån varan eller tjänsten säljs. Ända sedan år 1961 har det funnits en strävan, att helt och hållet övergå till någon form av ursprungsprincip.

Behovet av åtgärder på mervärdesskattens område blev särskilt tydligt i samband med genomförandet av den inre marknaden. Anledningen var att den metod som då användes för att administrera systemet förutsatte fysiska gränskontroller.

År 1987 gjordes ett försök att genomföra ursprungsprincipen, som dock inte lyckades. Beskattningen skulle ske på grundval av ursprungslandet för leveransen, och en mekanism för omfördelning av medlemsstaternas skatteintäkter skulle inrättas. Denna skulle baseras på deklARATIONER från de skattskyldiga. Skattestrukturen skulle vara harmoniserad, och skattesatserna skulle hållas inom ett fastställt intervall. Övergången till det permanenta systemet skulle ske från den ena dagen till den andra.

Den inre marknaden genomfördes år 1993, vilket bland annat innebar att den skattemässiga kontrollen vid gemenskapens inre gränser togs bort. Uppbörderna av mervärdesskatt på import försvann, och i stället skulle mervärdesskatten redovisas genom regelbundna deklARATIONER.

År 1996 gjordes ett nytt försök att genomföra ursprungsprincipen. Något formellt lagförslag lades inte fram denna gång, utan i stället redogjorde kommissionen mera allmänt för de huvudsakliga beståndsdelarna i en ny beskattningsordning. Dels skulle bestämmelserna harmoniseras och moderniseras på olika sätt, dels skulle ursprungsprincipen tillämpas.

Det förslag som lades fram år 1996 var annorlunda utformat än 1987 års förslag. Beskattningen skulle inte ske på grundval av ursprungslandet för leveransen. I stället skulle en näringsidkarens alla transaktioner inom hela gemenskapen beskattas på en och samma ort, oavsett i vilken medlemsstat verksamheten utförs. Registrering av mervärdesskatteskyldiga skulle således endast ske en gång. Tanken var att beskattning och avdragsrätt på så sätt skulle hamna under samma skattemyndighets behörighet. Den plats där leverantören har sitt säte skulle utgöra beskattningsort, men kommissionen

angav inte på vilka grunder registreringen skulle ske.

Även i 1996 års förslag ingick en omfördelningsmekanism. Denna skulle emellertid inte baseras på de skattskyldigas deklARATIONER, utan på statistiskt material. Kommissionen underströk vikten av att en omfördelning av mervärdesskatteintäkter mellan medlemsstaterna inte får grundas på uppgifter som hämtats ur de skattskyldigas deklARATIONER. Ett sådant tillvägagångssätt skulle vara oförenligt med principen om en enda beskattningssort, eftersom det skulle innebära ett återförande av kontrollen av de fysiska varuflödena. Dessutom skulle det kräva åtskillnad mellan de inhemska och gemenskapsinterna leveranserna samt omintetgöra förenklingen i systemet.

Till skillnad från 1987 års förslag förordades en gradvis övergång till den nya beskattningsordningen. I 1996 års förslag redovisades en tidsplan för de olika steg som skulle tas, fram till dess att det nya systemet skulle anses fullständigt genomfört. Tidsplanen löpte från slutet av år 1996 till mitten av år 1999. Förslaget kompletterades även av ett faktameddelande, som lämnades vid en särskild konferens.

Någon stegvis övergång till ursprungsprincipen skedde emellertid inte. Huvudsakligen två hinder fanns: kravet på harmonisering av skattesatserna och omfördelningsmekanismen, vilken skulle baseras på statistiska uppgifter.

Harmonisering av skattesatserna krävs för att det nya systemet ska kunna fungera på ett bra sätt. De näringsidkare som registrerats i medlemsstater med höga skattesatser skulle annars missgynnas av den nya beskattningsordningen. Ekonomiska och sociala kommittén tog bland annat upp detta problem i sitt yttrande över kommissionens förslag. Systemets införande förutspåddes leda till att skattesatserna komprimerades till en enda skattesats, under en relativt kort tidsperiod. Dock ansåg kommittén det inte vara politiskt möjligt, att för närvarande genomföra en fullständig harmonisering. En sådan skulle skapa stora problem för regeringarna i de medlemsstater, som har höga skattesatser. I syfte att kompensera de förlorade mervärdesskatteintäkterna skulle andra skatter behöva höjas. Kommittén godtog därför kommissionens uppfattning, vilken innebar att medlemsstaternas skattesatser skulle harmoniseras inom ett snävt intervall.

Även metoden för att omfördela mervärdesskatteintäkterna behandlades i kommitténs yttrande. Här ifrågasattes den statistiska grund, som skulle utgöra underlag för beräkningen av konsumtionen. Kommittén ansåg det inte vara sannolikt att detta material uppvisar den grad av exakthet som krävs för detta ändamål. Dessutom befarade kommittén att medlemsstaternas tillgängliga konsumtionsstatistik till viss del bygger på de uppgifter, som näringsidkarna enligt dagens system måste lämna till myndigheterna.

År 2000 lade kommissionen fram en ny strategi. Anledningen till denna var medlemsstaternas ovilja att stödja de nya förslag, som skulle möjliggöra ett genomförande av det slutgiltiga systemet. Kommissionen framhöll att gemenskapens långsiktiga målsättning fortfarande är en övergång till ursprungsprincipen. En omprövning av 1996 års arbetsprogram ansågs dock vara motiverad, för att på kort sikt kunna åstadkomma en förbättring av den inre marknadens funktion.

I dokumentet angavs den nya strategins huvudsakliga målsättningar; förenkling och modernisering av befintliga regler, en mer enhetlig tillämpning av dessa samt ett genomförande av det administrativa samarbetet utifrån nya förutsättningar. Det stora antalet särskilda ordningar, alternativ, undantag e t c som tillämpas i nuläget behöver exempelvis minskas. Ökad tonvikt måste läggas på förstärkning av den administrativa kontrollen och det administrativa samarbetet. På så sätt kan bland annat problemen med bedrägeri angripas. Den nya strategin fick ett positivt mottagande från medlemsstaterna.

År 2001 lade kommissionen fram ett meddelande, där skattepolitikens prioriteringar för de kommande åren behandlades. Här framhölls de viktiga utmaningar som gemenskapen nu står inför. Internt handlar förändringarna framförallt om den inre marknadens fullbordande och den ekonomiska och monetära unionens förverkligande (EMU). På det externa planet läggs tonvikten på gemenskapens deltagande i den nya globala ekonomin.

Bland annat tog kommissionen upp EU:s planerade utvidgning. Gemenskapslagstiftningen på skatteområdet måste konsolideras och stabiliseras före utvidgningen. Medlemsstaternas ekonomiska politik diskuterades också. För att makroekonomisk stabilitet ska kunna uppnås måste budgeten vara nära balans eller uppvisa ett överskott. Samtidigt bör de offentliga finanserna bidra maximalt till tillväxt och sysselsättning. Det är nödvändigt att finna en lämplig avvägning mellan en minskning av skatteskulden, skattesänkningar och finansiering av offentliga investeringar inom nyckelområden. En minskning av det totala skattetrycket, anser kommissionen, ger möjlighet att avlägsna hinder för sysselsättning, företagsamhet och tillväxt.

Globaliseringen och de kraftigt ökande handels- och kapitalströmmarna kräver att gemenskapen bedriver en politik som stärker dess konkurrenskraft och inte sätter denna på spel. Företagen är exempelvis i större utsträckning än tidigare verksamma i mer än en medlemsstat.

Även i detta meddelande framhöll kommissionen att ursprungsprincipens tillämpning förblir ett långsiktigt mål för gemenskapen. Den närmaste strategin är dock den som angavs år 2000.

Trots de möjligheter som finns att förändra övergångsordningen kvarstår alltså målet att införa ursprungsprincipen. Enligt min uppfattning måste man

i diskussionen skilja på olika åtgärder för harmonisering och själva införandet av ursprungsprincipen. I kommissionens idéprogram från år 1996 togs flera argument upp, både för en långtgående harmonisering och för en generell tillämpning av ursprungsprincipen. De flesta tror jag är eniga om att mervärdesskattesystemet måste bli mera enhetligt, än vad det är idag. Däremot finns det skilda uppfattningar om huruvida ursprungsprincipen måste/bör införas i framtiden. Jag anser att det huvudsakligen finns två argument som talar för detta. Det ena handlar om att företagen kan få lägre kostnader och det andra gäller skattemyndigheternas möjligheter till kontroll av de skattskyldiga.

Tillämpningen av destinationsprincipen innebär att mervärdesskatten ska tas ut direkt av den medlemsstat, inom vars territorium konsumtionen av de saluförda varorna eller tjänsterna antas ske. Därför finns det regler som fastställer platsen, där transaktionen i fråga ska anses ha ägt rum. Trots att de fysiska fiskala gränserna undanröjdes år 1993 finns det följaktligen fiskala barriärer kvar. Genom tillämpning av ursprungsprincipen skulle dessa regler försvinna. Den inre marknaden skulle fungera på samma villkor och samma sätt som en inhemsk marknad. Företagens redovisning skulle förenklas och kostnaderna skulle därför minska, vilket skulle stärka gemenskapens konkurrenskraft i världen.

Mervärdesskatten anses ha en fördel vad gäller säkerhet och kontroll, i förhållande till andra konsumtionsskatter. Anledningen är skattens två grundläggande kännetecken:

- Betalning av mervärdesskatt sker i flera led, vilket gör skattesystemet självkontrollerande.
- Det finns en entydig ansvarsfördelning mellan leverantören (som ska utföra en korrekt fakturering av debiterad skatt) respektive köparen (som ska ge en korrekt motivering för avdrag).

Handeln över medlemsstaternas nationsgränser hanteras dock inte på detta sätt. När det är fråga om skatt gemenskapsinternt förvärv sker ofta ingen betalning av skatt. Beskattningen delas upp i två fristående led. I ursprungslandet sker ett tillhandahållande, som nollbeskattas enligt det landets bestämmelser. Ett förvärv sker därefter i mottagarlandet, och det beskattas efter detta lands regler.

Säljarens nollbeskattning innebär att han inte påförs någon skatt, samtidigt som han har full avdragsrätt för den mervärdesskatt som är hänförlig till hans egna inköp. Någon utgående mervärdesskatt redovisas således inte av säljaren, utan varan transporteras utan att vara belagd med skatt. Köparen är den skattskyldige, men förvärvsbeskattningen innebär ofta ingen reell skattebelastning. Den utgående mervärdesskatt som ska redovisas blir nämligen samtidigt avdragsgill som ingående mervärdesskatt i deklarationen (vissa undantag finns dock, vad gäller rätten till avdrag).

Kontrollen av varuhandeln över nationsgränserna sker genom informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter.

Övergångsordningens konstruktion, som innebär att varor i dag fritt kan cirkulera mellan medlemsstaterna utan att mervärdesskatt erläggs, ger upphov till risk för bedrägerier. Möjligheten till kontroll skulle förbättras om mekanismerna för restitution och påförande av skatt upphörde. I en situation där varor i stället omsätts efter att mervärdesskatten har betalats skulle risken för bedrägeri minska. En övergripande kontroll av ett företags hela verksamhet skulle också lättare kunna säkerställas.

Dessa fördelar måste vägas mot de ovan beskrivna hindren för systemets genomförande. Naturligtvis finns det fler positiva och negativa konsekvenser av att genomföra ursprungsprincipen, men jag vill koncentrera mig på de mest betydelsefulla.

Kommer ursprungsprincipen att genomföras i framtiden? Frågan är inte helt lätt att besvara. Många av EG/EU:s visioner har uppnåtts, även om det har tagit lång tid. Som exempel kan nämnas den inre marknadens genomförande och EMU:s förverkligande. Samtidigt tror jag att EU står inför ett vägskäl idag. Kommissionen uttrycker i sina olika dokument stora ambitioner för EU:s framtid. Jag är dock lite tveksam till om medlemsstaterna till fullo stödjer den utveckling som förespråkas. Detta gäller inte enbart mervärdesskatten, utan även andra frågor. För närvarande är det exempelvis oklart om alla länder kommer att gå med i EMU. I Sverige har en folkomröstning utlovats år 2003. Om det svenska folket skulle rösta nej i denna tror jag att det skulle bli politiskt omöjligt för Sverige att gå med i EMU.

När det gäller ursprungsprincipen kommer knappast någon folkomröstning att genomföras, eftersom frågan är alltför komplicerad att ta ställning till. Trots detta måste naturligtvis medlemsstaternas styrande beakta folkets önskemål. Kravet att harmonisera skattesatserna är i detta sammanhang ett dilemma, för de stater som skulle behöva sänka mervärdesskatten. Naturligtvis skulle det vara mycket positivt om en ny mervärdesskatteordning kunde medföra ökad konkurrenskraft för företagen och färre bedrägerier. Alla medlemsstater skulle gynnas av detta. Problemet är dock att systemförändringar generellt sett tar lång tid att genomföra och att de positiva effekterna inte kanske kommer omedelbart. Människor är vana vid de beskattningsformer som redan finns och en viss storlek på den offentliga sektorn. Om mervärdesskatten sänktes skulle andra skatter i stället behöva höjas eller också skulle det bli nödvändigt att minska de offentliga utgifterna. Jag tror att en hastig sänkning av mervärdesskatten dels skulle kunna skapa politisk turbulens inom landet i fråga, dels skapa opinion mot EU. Naturligtvis skulle även harmoniseringen kunna ske genom att de medlemsstater som har låg mervärdesskatt höjer denna. En sådan lösning verkar dock inte vara förenlig med kommissionens uppfattning. I syfte att



avlägsna hinder för sysselsättning, företagsamhet och tillväxt förespråkar nämligen kommissionen en minskning av det totala skattetrycket.

Omfördelningen av mervärdesskatteintäkterna är också ett stort hinder. Kommissionen framhöll i sitt dokument att omfördelningen inte får ske på grundval av de skattskyldigas redovisning. Den enda tänkbara lösningen skulle vara att använda sig av statistiskt material. Kommittén kritiserade emellertid denna idé och ansåg att någon annan metod för omfördelning måste användas. Av detta följer att omfördelningen varken bör bygga på statistik eller på de skattskyldigas redovisning. Jag tror dock att det blir svårt att hitta någon ytterligare metod. Den kritik som kommittén lade fram i fråga om det statistiska materialets tillförlitlighet måste dock anses vara tungt vägande. Eftersom jag i uppsatsen har redogjort för själva beräkningsmetoden vill jag även föra fram lite egna synpunkter vad gäller denna.

Tanken är att medlemsstaterna ska kunna förfoga över mervärdesskatteintäkterna vid samma tidpunkt, som i det nuvarande systemet. Medlemsstaterna ska alltså inte behöva invänta resultatet av de statistiska beräkningarna. Jag är dock lite skeptisk till om den provisoriska omfördelningen kommer att fungera på ett bra sätt.

Samma statistiskt framräknade belopp, som utgjorde den totala, slutliga omfördelningen år N-2, används vid den provisoriska omfördelningen år N. Procentuella andelar som grundas på statistik för år N-5, tillämpas på den faktiska konsumtionen avseende år N-4. De belopp som medlemsstaterna kan förfoga över år N är följaktligen grundade på den konsumtion som ägde rum fyra och fem år tidigare.

Jag förmodar att kommissionen tänker sig att konsumtionen inte förändras särskilt snabbt samt att varje medlemsstats andel av den totala konsumtionen kommer att se likadan ut, inom denna tidsperiod. Detta vill jag i så fall ifrågasätta. Om medlemsstaterna skulle få en högkonjunktur år N kommer det att ta två år innan de kan förfoga över de ökade mervärdesskatteintäkterna. Innan dessa två år har gått måste de nöja sig med de belopp, som kanske var resultatet av en lågkonjunktur för fyra och fem år sedan.

Vissa länder drabbas ibland också hårdare av en lågkonjunktur än andra. Efter fyra och fem år skulle det kunna vara så att en del medlemsstater har fått en markant förbättrad ekonomisk situation, samtidigt som andra hela tiden har hållit sig på en mera jämn nivå. Alla medlemsstaterna har kanske inte heller hög- och lågkonjunktur samtidigt. Följden blir att vissa medlemsstater skulle kunna missgynnas, vad gäller möjligheten att tillfälligt förfoga över mervärdesskatteintäkterna.

Den slutliga omfördelningen av mervärdesskatteintäkterna äger rum år N+2, d v s två år efter att pengarna redan har använts. En del medlemsstater måste

då betala tillbaka pengar, och andra kommer att få mer. Regeringen kommer att få problem, när den ska planera sina budgetar på lång sikt. Den måste hela tiden vara beredd på oväntade "utgifter" i form av återbetalning till den centrala fonden. Dessutom drabbas de medlemsstater, som har fått förfoga över mindre belopp, än vad de sedan visar sig ha rätt till. Fram till dess att den slutliga omfördelningen har skett kommer dessa medlemsstater att få problem med att klara av sina utgifter.

En annan aspekt är att det skulle bli särskilt svårt för en ny regering som kommer till makten. Det är alltid svårt för en ny regering att genomföra stora strukturella förändringar under mandatperioden. Problemet är att sådana ofta är särskilt kostsamma i initialskedet och därför innebär ett politiskt risktagande. Dessa svårigheter skulle bli ännu mer påtagliga i en redan osäker budgetsituation.

Ett annat problem med beräkningsmetoden är att den, enligt min uppfattning, inte leder till att den tilldelade, statistiskt beräknade mervärdesskatten motsvaras av den faktiska. Här syftar jag inte på det statistiska materialets tillförlitlighet, utan på effekterna av den beräkningsmetod som föreslås.

Beräkningen av de teoretiska mervärdesskatteintäkterna avseende år N kommer att fastställas år N+2. Varje medlemsstats procentuella andel räknas ut med hjälp av den statistiskt framräknade totala konsumtionen avseende år N-1. De statistiskt framräknade andelarna, vilka alltså avser år N-1, kommer att tillämpas på den faktiska konsumtionen avseende år N. Även om det statistiska materialet i sig skulle vara tillförlitligt medför således själva beräkningsmetoden en snedvridning. Kommissionen verkar förutsätta att konsumtionsmönstren inte ändras från ett år till ett annat. Varje medlemsstats andel av den totala konsumtionen antas vara den samma. Så förhåller det sig dock inte alltid i verkligheten. Låt oss förmoda att exempelvis Sverige ett år skulle drabbas av en ovanligt kall vinter. Detta skulle medföra en markant förhöjd konsumtion av olja och el. Översvämningarna i Mellaneuropa, vilka inträffade i somras, skulle kunna vara ett annat exempel. Denna situation ledde förmodligen till ökad konsumtion under en kort period, eftersom människorna måste reparera sina förstörda hus och handla nya varor.

Olika problem verkar sammanfattningsvis finnas, både med den nu gällande övergångsordningen och i ett tänkt system, där ursprungsprincipen skulle tillämpas. För närvarande verkar det dock finnas en vilja hos medlemsstaterna att förbättra övergångsordningen. Den strategi som lades fram år 2000 fick ett positivt bemötande. Nyligen har även ett direktiv antagits, vars syfte var att förenkla för företagen. Jag tror att medlemsstaterna vill pröva vilka möjligheter det finns att förbättra övergångsordningen, innan de kan tänka sig att införa ett helt nytt system. Övergångsordningen skulle också, enligt min uppfattning, kunna bli mycket bättre än vad den är idag.

Om ursprungsprincipen ändå skulle genomföras i framtiden tror jag inte att omfördelningen kommer att ske på grundval av statistik. Förmodligen skulle ett nytt förslag, i detta avseende, ha större likheter med 1987 års förslag. Visserligen skulle ett sådant system inte innebära den förenkling för företagarna, som avsågs med 1996 års förslag, men skattemyndigheternas möjligheter till kontroll skulle avsevärt förbättras. Problemet med medlemsstaternas olika skattesatser skulle emellertid kvarstå. Därför tror jag att ursprungsprincipen i alla fall inte kommer att genomföras inom den närmaste framtiden. Just nu är förmodligen också den bästa lösningen att på alla tänkbara sätt försöka förbättra övergångsordningen.

# Käll- och litteraturförteckning

Romfördraget - konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen.

Direktiv 92/77/EEG. Rådets direktiv av den 9 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser). EGT L 316 1992 s. 1.

COM (87)322 final/2. Proposal for a Council Directive completing amending Directive 77/388/EEC - Removal of fiscal frontiers.

KOM (96)328 slutlig. Ett gemensamt momssystem - Ett program för den inre marknaden.

XXI/1156/96. A common system of VAT - a programme for the Single Market. Description of the general principles. Commission Services technical note.

KOM (97)0325 slutlig. Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG om det gemensamma systemet för mervärdesskatt (mervärdesskattekommittén).

KOM (98)377 slutlig. Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller reglerna om avdragsrätt för mervärdesskatt. Förslag till Rådets förordning om kontrollåtgärder, åtgärder rörande restitutionssystemet och åtgärder rörande administrativt samarbete som är nödvändiga för tillämpningen av direktiv 98/xxx/EG. Utskrift från Internet via [www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/taxation.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm)  
Datum för utskrift: 2002-06-06

KOM (2000)348 slutlig. Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet - Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden.  
Utskrift från Internet via [www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/taxation.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm) Datum för utskrift: 2002-06-06

KOM (2001)260 slutlig. Meddelande från kommissionen till rådet, europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén. Skattepolitiken i Europeiska unionen - Prioriteringar för de kommande åren. Utskrift från Internet via [www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/taxation.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm) Datum för utskrift: 2002-06-06

Yttrande från Ekonomiska och sociala kommittén om "Ett gemensamt momssystem - ett program för den inre marknaden". 97/C 296/10.

Förslag till resolution om kommissionens meddelande till rådet och Europaparlamentet om "Ett gemensamt momssystem - ett program för den inre marknaden" (KOM(96)0328-C4-0458/96). A4-0164/97.

Skatteutskottets betänkande 2001/02:SkU18. Allmänna motioner om mervärdesskatt. Utskrift från Internet via <http://216.239.51.100/search?q=cache:G6c-0vhNrccC:www.riksdagen.se/debatt/0102...> Datum för utskrift: 2002-08-20 (8 sidor)

Forvass, Bo, SLIM - ett EU-initiativ till förenklingar inom mervärdesskatteområdet, Skattenytt nr 3 år 1999 Utskrift från Internet via <http://online.farforlag.se/cgi-bin/optonet.dll?DoShowDoc&docfile=document2.htm&...> Datum för utskrift: 2002-06-06 (11 sidor)

Hamberg, Lars-Gunnar, Vad skulle ett omsättningssystem med förvärvsbeskattning mellan näringsidkare innebära?, Rättsnytt nr 6 år 2000 Utskrift från Internet via <http://online.farforlag.se/cgi-bin/optonet.dll?DoShowDoc&docfile=document2.htm&...> Datum för utskrift: 2002-06-06 (7sidor)

Hamberg, Lennart, Några aktuella mervärdesskattefrågor i EG, Skattenytt nr 5 år 1994 Utskrift från Internet via <http://online.farforlag.se/cgi-bin/optonet.dll?DoShowDoc&docfile=document2.htm&...> Datum för utskrift: 2002-06-06 (5 sidor)

Hansson, Ulrika och Forvass, Bo, Ett nytt gemensamt mervärdesskattesystem - bakgrund och huvudprinciper i den Europeiska kommissionens förslag, Svensk Skattetidning nr 10 år 1996

Hansson, Ulrika, Aktiviteter på mervärdesskatteområdet i den Europeiska kommissionen, Skattenytt år 1997

Holmlund, Mats, Internationella affärer - några mervärdesskatterättsliga problemställningar, Svensk Skattetidning nr 10 år 2001

Jonsson, Gunnar, Mervärdesskattefrågor inom EG, Svensk Skattetidning nr 6-7 år 1995

Jonsson, Gunnar, Utvecklingen av mervärdesskattesystemet inom EG, Svensk Skattetidning nr 2 år 1998

Jonsson, Gunnar, Enklare momsregler vid internationell handel, Svensk Skattetidning nr 2 år 2002

Rabe, Gunnar, Mervärdesskatt - arbetsprogram från EU-kommissionen, Skattenytt år 1996

Svanberg, Marianne, Mervärdesskatten och EG, Svensk Skattetidning nr 10 år 1994

Riksskatteverket,Handledning för mervärdesskatt 1999, Avesta 1999

Forssén, Björn, Momshandboken, 2:a upplagan, Stockholm 2001, Norstedts Juridik AB

Melz, Peter, Mervärdesskatt, 13:e upplagan, Göteborg 2001, Iustus Förlag AB

Ståhl, Kristina och Österman, Roger P, EG-skatterätt, Stockholm 2000, Iustus Förlag AB

Riksdagen: Faktapromemoria från Finansdepartementet  
Utskrift från Internet via  
[http://www.riksdagen.se/eu.riksdagen/faktapm2/Fi/Fi00\\_348.htm](http://www.riksdagen.se/eu.riksdagen/faktapm2/Fi/Fi00_348.htm)  
Datum för utskrift: 2002-08-20 (4 sidor)

Utskrift från Internet via  
<http://europa.eu.int/scadplus/leg/sv/Ivb/131001.htm> Datum för utskrift:  
2002-07-08

Utskrift från Internet via  
[http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_sv.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_sv.htm) Datum för utskrift:  
2002-04-13