

**Konsumtionsbeskattning av elektronisk handel**  
**- En komparativ studie av systemen i EU och USA**

**Henrik Friberger**  
**&**  
**Hans Gustafsson**

**Handledare: Robert Pålsson**

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>3</b>
<b>2. SYFTE OCH METOD</b> .....	<b>4</b>
<b>3. DISPOSITION OCH MATERIAL</b> .....	<b>6</b>
<b>4. ALLMÄNT</b> .....	<b>7</b>
4.1 KONSUMTIONSSKATT .....	7
4.2 CENTRALA BEGREPP .....	8
4.2.1 <i>Vara och tjänst</i> .....	8
4.2.2 <i>Omsättningsplats</i> .....	9
4.3 ELEKTRONISK HANDEL OCH KONSUMTIONSSKATT.....	12
4.3.1 <i>Elektronisk handel</i> .....	12
4.3.2 <i>Bakgrund</i> .....	13
4.3.3 <i>Allmänt om konsumtionsbeskattning av elektronisk handel</i> .....	15
<b>5 OECD:S FEM PUNKTER</b> .....	<b>21</b>
<b>6 EU:S MERVÄRDESSKATTESYSTEM</b> .....	<b>22</b>
6.1 ALLMÄNT .....	22
6.2 VAROR OCH TJÄNSTER I EU .....	25
6.3 OMSÄTTNINGSPLOTS .....	28
6.4 SAMMANFATTNING.....	34
<b>7 SVERIGES MERVÄRDESSKATTESYSTEM</b> .....	<b>35</b>
7.1 ALLMÄNT .....	35
7.2 VARA OCH TJÄNST .....	36
7.3 OMSÄTTNINGSPLOTS .....	38
7.4 SAMMANFATTNING.....	45
<b>8 USA:S KONSUMTIONSSKATTESYSTEM</b> .....	<b>46</b>
8.1 ALLMÄNT .....	46
8.2 VARA OCH TJÄNST .....	50
8.3 OMSÄTTNINGSPLOTS .....	55
8.4 SAMMANFATTNING.....	59
<b>9 KOMMISSIONENS FÖRSLAG TILL ÄNDRING AV SJÄTTE MERVÄRDESSKATTE-DIREKTIVET</b> .....	<b>60</b>
9.1 ALLMÄNT .....	60
9.2 DET NYA TILLÄGGET TILL ARTIKEL 9.2 MED TILLHÖRANDE FÖLJDÄNDRINGAR.....	61
9.3 KRITIK AV FÖRSLAGET: E-PROTEKTIONISM ELLER ENDAST ETT FÖRSÖK ATT SKAPA NEUTRALITET I SKATTESYSTEMET? .....	66
<b>10 JÄMFÖRELSE MELLAN USA:S OCH EU:S SYSTEM</b> .....	<b>68</b>
<b>11 OECD:S PRINCIPER APPLICERAT PÅ EU OCH USA</b> .....	<b>70</b>
11.1 NEUTRALITET OCH SKATTEKONKURRENS.....	70
11.2 KOSTNADSEFFEKTIVITET.....	76
11.3 FÖRUTSEBARHET OCH ENKELHET .....	79
11.4 EFFEKTIVITET OCH RÄTTVISA .....	81
<b>12 SLUTSATS</b> .....	<b>85</b>

## 1. INLEDNING

*It is fairer to tax people on what they extract from the economy, as roughly measured by their consumption, than to tax them on what they produce for the economy, as roughly measured by their income.*

Thomas Hobbes

*A society which turns so many of its best and brightest into tax lawyers may be doing something wrong.*

Hoffman F. Fuller

När grundaren av en av världens idag största tillverkare av processorer för datorer<sup>1</sup> 1965 i ett tal framförde att datachipens kapacitet i framtiden skulle fördubblas med 18-24 månaders mellanrum utan att omkostnaden skulle öka var det många som rynkade tveksamt på ögonbrynen. Gordon Moore fick dock, med råge, rätt och vi benämner denna relation mellan den exponentiella ökningen av datachipens kapacitet och den konstanta utvecklingskostnaden som Moores lag.<sup>2</sup> Idag är det inte ovanligt med hemdatorer med en kapacitet som för ett par decennier sedan endast storföretag hade råd med. Med denna utveckling har helt nya möjligheter öppnat sig såväl för privatpersoner som för företag och andra organisationer. Ett exempel på detta är användandet av Internet. Såväl företag som enskilda konsumenter har börjat köpa varor och tjänster över nätet och numera kan vissa produkter till och med levereras elektroniskt. Än är det dock bara en liten del av handeln som sker över nätet men de flesta räknar med att näthandelns andel av den totala marknaden kommer öka explosionsartat under de närmaste åren.

Inköpens karaktär håller således på att förändras. Genom att klicka dig ut på nätet kan du, på ett sätt som tidigare inte varit möjligt, lätt och snabbt jämföra priserna hos olika leverantörer

---

<sup>1</sup> Företaget heter Intel och dess grundare är Gordon Moore.

<sup>2</sup> Mario Fernandez, E- business & vat complications, Danish version. [http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documents/Fernandez\\_Mario\\_VAT\\_implications.doc](http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documents/Fernandez_Mario_VAT_implications.doc)

och beställa de produkter du önskar. Företag som utnyttjar de nya möjligheterna kan genom nätverk bilda effektiva inköpsorganisationer vilket kommer att medföra lägre kostnader och därigenom konkurrensfördelar gentemot konkurrenter. Konsumenterna kan på ett enkelt och tidseffektivt sätt jämföra olika produkter och därigenom spara tid både för sig själva och för de företag de handlar hos. När kunden själ utför det som leverantören tidigare var tvungen att sköta, sjunker givetvis kostnaderna och därigenom priset för varorna. Kanske märker du då att den där espressobryggaren du hade tänkt köpa på NK finns till halva priset hos en leverantör i Italien och att du endast behöver trycka på några knappar för att den skall levereras snabbt och behändigt till din dörr. Är du istället ute efter att inhandla en skiva, en bok eller ett dataspel kan du genom att trycka på några knappar se till att produkten levereras digitalt direkt till din dator. Dessa nya möjligheter är bara början på den utveckling av elektronisk handel och kommunikation som vi kommer att se under de närmaste åren.

Internet ger oss således många möjligheter men med dessa möjligheter följer även problem som måste lösas för att vi på ett så effektivt och positivt sätt som möjligt skall kunna använda oss av nätet. För statens del gäller det t ex att inte gå miste om skatteintäkter till följd av att skattebasen minskar på grund av att de existerande reglerna inte är anpassade till den nya verklighet som råder. Samtidigt måste staten se till att regelverken inte hämmar de möjligheter och den tillväxt som Internet kommer att medföra. Eftersom kännetecknet för den elektroniska handeln är just att den bringar företag och konsumenter runt om i världen närmare varandra har många satt fingret på att det som behövs är ett system som bygger på samarbete på internationell nivå. De flesta stater har också uppmärksammat detta och för dialog med varandra genom olika internationella organisationer. Fortfarande föreligger dock många svårigheter då det finns ett antal olika uppfattningar om hur beskattningen av den elektroniska handeln skall se ut. Meningsskiljaktigheterna beror till stor del på att de konsumtionsskatter som för närvarande tas ut skiljer sig från varandra. T ex skiljer sig den amerikanska metoden för att beskatta konsumtion väsentligen från den som används inom EU. Denna uppsats kommer att behandla centrala problemområden för konsumtionsbeskattningen i den nya miljön samt den syn på dessa problemområden som det givits uttryck för inom EU-området, USA samt i internationella organisationer, framförallt OECD.

## **2. SYFTE OCH METOD**

Syftet med denna uppsats är att beskriva de konsumtionsskatterättsliga problem som kan uppstå till följd av e-handelns karaktär samt om och i så fall hur man avser att lösa dessa problem. Uppsatsen kommer inte att behandla punktskatter utan endast beröra allmänna konsumtionsskatter. Vi är fullt medvetna om att den elektroniska handeln även kommer att påverka andra delar av beskattningsrätten men kommer av utrymmesskäl inte att behandla dessa. Frågorna är många och ovissheten är stor. Vilka problem kommer att uppstå på grund av att företag blir mer lätttrörliga och på ett enkelt sätt kan sälja sina produkter till näringsidkare och konsumenter runt om i världen? Hur skall de olika nationella skattemyndigheterna kontrollera att reglerna efterföljs? Vilka möjligheter finns att driva in mervärdesskatten över nationsgränserna? Kommer karaktären och skattesatsen för varor och tjänster påverkas av att de levereras digitalt? Var skall beskattning ske?

Perspektivet är såväl nationellt som internationellt och då utvecklingen är i sin linda behandlas lagstiftningen ur såväl ett de lege lata som ett de lege ferenda perspektiv. Vad gäller den nationella beskattningen kommer utgångspunkten vara lagen om mervärdesskatt, som bygger på EG-rätten, samt de skrivelser RSV publicerat i ämnet. Internationellt kommer vi framförallt att koncentrera oss på EG:s regelverk och OECD:s riktlinjer. Även amerikansk rätt på konsumtionsskatteområdet kommer att behandlas. USA har nått långt i utvecklingen av e-handeln och givetvis väger USA:s åsikter tungt när EU och resten av världen skall anpassa sina skattesystem till den nya ekonomin. Dessutom är USA en gigantisk marknad för svenska och andra europeiska företag. Eftersom e-handel är en relativt ny företeelse är den ”traditionella” doktrinen i många fall bristfällig eller rentav obefintlig inom stora områden. Däremot finns det ”hyllmeter” av färsk litteratur utlagd på Internet och uppsatsen bygger därför mycket på material från nätet.

Uppsatsen är till stor del en komparativ studie av världens två största marknader EU och USA. Området är omfattande och många olika aspekter skall redovisas. Detta är en medveten strategi då vår avsikt har varit att beskriva ett mycket stort område och inte att uttömmande förklara ett enstaka problem. Vi har dock dykt lite djupare inom de områden som vi anser vara de mest intressanta när det gäller beskattning av elektronisk handel. Områden som är centrala i uppsatsen är därför klassificeringen av elektroniskt levererade produkter samt om dessa produkter skall beskattas och i så fall var och hur. Klassificeringsproblematiken innefattar dels indelningen av elektroniskt levererade produkter i kategorierna vara eller tjänst och dels de olika subgrupper som finns inom dessa kategorier. Centralt är också hur

beskattningen inom EU och USA överensstämmer med de internationella riktlinjer som har lagts upp för den elektroniska handeln. Uppsatsen behandlar främst elektroniskt levererade produkter men när det är av intresse för uppsatsens problemområde tas också hänsyn till fysiskt levererade produkter. Vi förväntar oss att läsaren har tillgång till mervärdesskattelagen för att följa med i lagtext när så behövs. De för uppsatsen väsentligaste delarna av EG-rättens sjätte mervärdesskattedirektiv har vi dock bifogat i slutet av uppsatsen.

### **3. DISPOSITION OCH MATERIAL**

Vår tanke är att först ge läsaren en allmän förståelse för konsumtionsskattens karaktär och centrala problemområden. I samband med detta beskrivs de möjligheter och problem som den elektroniska handeln medför. I kapitel 5 går vi igenom ett antal principer som OECD anser skall ligga till grund för mervärdesbeskattning av elektronisk handel och som vi skall återkomma till i kapitel 11. Anledningen till att vi redovisar dessa principer i ett så tidigt kapitel av uppsatsen är att vi vill att läsaren skall ha principerna med sig i under läsandet av uppsatsen. I kapitel 6-8 behandlar vi de strukturer och regleringar som finns i EU och USA idag, samt de förslag till förändringar som håller på att utarbetas såväl nationellt som internationellt. Inom EU lägger vi extra vikt vid den svenska regleringen och behandlar även denna separat från EU. De tre kapitlen är upplagda på samma sätt med en allmän del, en del som behandlar indelningen av produkter i vara och tjänst, en del som behandlar var beskattning skall ske samt en sammanfattande del.

Efter det att EU, Sverige och USA har behandlats var för sig går vi i kapitel 9 igenom ett förslag från kommissionen om att ändra i reglerna om mervärdesbeskattning av elektroniskt levererade produkter. Förslaget är intressant oavsett om det kommer att röstas igenom i rådet då det på ett bra sätt beskriver EU:s syn på hur mervärdesbeskattning av elektroniskt levererade produkter bör ske inom gemenskapens mervärdesskatteområde. Därefter följer två komparativa kapitel som behandlar EU:s och USA:s system gemensamt. I det första görs en allmän jämförelse av de två systemen med utgångspunkt i de frågor som behandlats under EU-, Sverige- och USA-kapitlen och i det andra görs en redogörelse för hur EU:s och USA:s mervärdesskattesystem överensstämmer med de ovannämnda av OECD utarbetade principerna för hur beskattning av E-handel bör utformas. Ett antal centrala rättsfall från EG-domstolen och amerikanska domstolar kommer att redovisas på olika ställen i uppsatsen i syfte att öka förståelsen för olika problemställningar. EG-domstolen och framförallt de

amerikanska domstolarna, i common law systemet, är ju mycket viktiga eftersom de ofta för rättstillämpningen framåt mer än vad som är vanligt i t ex det svenska systemet. Uppsatsen avslutas därefter med en kort slutsats.

Internet har varit vårt främsta verktyg när det gäller att samla material. Vi har där hämtat hem artiklar från dagstidningar och tidskrifter, rapporter och publikationer från olika statliga och mellanstatliga organ samt andra organisationer. Vi har även skaffat det mesta av den lagstiftning som varit relevant för arbetet på detta sätt. Naturligtvis har vi även begagnat oss av traditionella källor i tryckt form så som böcker, tidskrifter och propositioner och förarbeten.

## **4. ALLMÄNT**

### **4.1 Konsumtionsskatt**

Med konsumtionsskatt avses en skatt som har tillsyfte att belasta konsumtionen. Det är dock inte själva förbrukningen av varan eller tjänsten som är föremål för beskattning, utan det är utgiften för anskaffandet som sådant som är målet. En konsumtionsskatt kan vara riktad mot någon eller några specifika varor eller tjänster och är då en s k punktskatt. Den kan också i princip gälla alla varor eller tjänster eller i alla fall en stor del av dessa och är då en s.k. omsättningsskatt.<sup>3</sup> Enkelt kan man dela upp konsumtionsskatterna i två kategorier; ettledsskatter och flerledsskatter. En ettledsskatt kan tas ut i produktions-, grossist- eller detaljistledet, men i realiteten tas den nästan enbart ut i detaljistledet.<sup>4</sup> Vanligtvis lägger då säljaren på skatten och köparen, oftast konsumenten, belastas därigenom med hela skattebördan. Om det slutliga utfallet verkligen blir så beror på marknadsläget. Vid stort utbud och låg efterfrågan måste säljaren anpassa sig till det den prisnivå som kunderna anser produkten vara värd. Han kan då inte ta ut full kompensation för den konsumtionsskatt han måste erlägga (detta brukar kallas priselasticitet).<sup>5</sup> Som namnet antyder tas skatten endast ut i ett försäljningsled. Till gruppen ettledsskatter hör även de s k förbrukningsskatterna vilka tas ut direkt hos konsumenten. Denna typ av konsumtionsskatt är inte särskilt effektiv då

---

<sup>3</sup> Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt, 1994, sid 78 f.

<sup>4</sup> A a, sid. 81.

<sup>5</sup> A a, sid. 80

efterlevnaden vanligtvis är låg på grund av problemen att kontrollera om konsumenten uppfyller sina plikter.<sup>6</sup> USA är ett av få OECD-länder som har ett system med ettledsskatter.

Flerledsskatterna tas som namnet antyder ut i två eller flera säljled. När det gäller flerledsskatterna är mervärdesskatten den vanligaste. Mervärdesskatt tas ut i alla säljled och alla som bedriver yrkesmässig omsättning av skattepliktiga varor och tjänster är skattskyldiga. Det utmärkande för mervärdesskatten är avdragsrätten för ingående moms och återbetalningsskyldigheten för utgående moms. Den ingående momsen är den moms som ingår i de inköp man gör och den utgående momsen är den moms man debiterar köparen vid försäljning. Resultatet blir som namnet antyder att man endast erlägger skatt på det mervärde man genererar. I och med att momsen läggs till på försäljningspriset vältras skattebördan över på nästa länk i kedjan, för att slutligen oftast hamna på en konsument vilken inte har någon avdragsrätt då denne inte är redovisningsskyldig för moms.<sup>7</sup> Mervärdesskatten är för närvarande den vanligast förekommande konsumtionsskatten och exempelvis EU har valt att ha ett mervärdesskattesystem. Detta s k VAT-system (valued added tax) praktiseras i samtliga medlemsstater. OECD anser att mervärdesskatten är att den bästa formen av konsumtionsskatt vilket inte är konstigt då nästan samtliga medlemsländer brukar den.<sup>8</sup>

## **4.2 Centrala begrepp**

### **4.2.1 Vara och tjänst**

I konsumtionsskattesammanhang råder en uppdelning mellan vara och tjänst. Det finns ingen gemensam globalt accepterad definition av vara och tjänst utan begreppen kan ha olika innebörd i de olika skattesystemen. Traditionellt har en vara ansetts vara något man kan ta på. Vad som är en tjänst är lite svårare att definiera. Philip Kotler beskriver en tjänst som ogripbar, föränderlig, förgänglig och ej möjlig att äga eller lagra.<sup>9</sup> Beskrivningarna är dock allt för enkla och täcker inte in alla de typer av produkter som finns på marknaden. För att få en heltäckande klassificering har de olika skattesystemen mer preciserade regler för att avgöra vad som är vara eller tjänst. Eftersom bland annat skattesatser, regler för omsättningsplats

---

<sup>6</sup> Anette Nellen, Overview to e-commerce taxation – Guide to Understanding the current discussions and debates s 22, [www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen\\_a/](http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/)

<sup>7</sup> Peter Melz, Mervärdesskatten – en allmän konsumtionsskatt, Skattenytt, 1994, sid. 244.

<sup>8</sup> Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt, sid. 83.

<sup>9</sup> Philip Kotler, Gary Armstrong, Principles of marketing-sixth edition, 1994, sid. 640ff



samt andra specialregleringar i många fall skiljer sig mellan **vara** och **tjänst** är det av fundamental betydelse att förstå hur denna klassificering är uppbyggd i olika system. Inom EU är lösningen på klassificeringsproblematiken att man utvidgat varubegreppet med vissa specificerade produkter, som inte i traditionell mening kan sägas vara varor, och alla transaktioner som inte utgör leverans av varor är att anse som tillhandahållande av tjänster. I USA skiljer sig indelningen från stat till stat då det inte finns någon federal lagstiftning som reglerar indelningen av produkter i vara eller tjänst.

#### 4.2.2 Omsättningsplats

##### *Lokalisering av beskattningsstat*

Skatterätten är till stor del, precis som övrig juridik, baserad på nationalstaten. Varje stat har jurisdiktion att införa skatteregler och driva in skatter inom sina gränser. Hur skall man då bedöma var en vara eller tjänst skall beskattas när handel sker mellan länder? Vanligt är att man försöker allokera transaktionen till en viss plats, t ex där säljaren alternativt köparen befinner sig, eller att använda mer formella kriterier som t ex platsen där styrelsen är placerad eller platsen där företaget är registrerat. För att kunna allokera transaktionen till ett visst ställe använder man sig ibland av begreppen driftställe och konsumtionsställe. Både säljarens och köparens driftställe kan bli avgörande för var beskattning skall ske. RSV anser att det för att ett fast driftställe skall uppstå skall finnas en ”affärsetablering” (t ex lokal maskiner eller annan utrustning) samt att denna ”affärsetablering skall betjäna av människor. Vidare krävs att ”affärsetableringen” har en viss grad av ”varaktighet”, att de aktuella varorna tillhandahålls därifrån samt att ”företagets rörelse helt eller delvis skall bedrivas från denna affärsetablering”.<sup>10</sup> Någon global definition av begreppet driftställe finns dock inte. Huruvida en transaktion avser en vara eller tjänst kan, som vi nedan skall se, bli avgörande för om beskattning skall ske vid köparens eller säljarens driftställe. Det skall påpekas att det råder skillnader mellan inkomstskatterätten och mervärdesskatterätten när man fastställer driftställe. Denna uppsats kommer endast att behandla driftställe ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv.

---

<sup>10</sup> RSV:s skrivelser 980519, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), Dnr. 4743-98/900. <http://www.rsv.se/skatter/skrivelser/skrivelser19980519a.html>

OECD nämner åtminstone fyra möjliga grunder för jurisdiktion eller generella omständigheter genom vilka en näringsidkare kan göra leveranser in i ett land.<sup>11</sup> Ett näringsidkare kan sälja produkter till någon i en specifik jurisdiktion:

- från ett fast driftsställe etablerat inom den jurisdiktionen;
- medan man gör affärer inom den jurisdiktionen;
- som ett resultat av aktiva marknadsföringsåtgärder inom jurisdiktionen;
- som ett resultat av att man erhållit en order från en person inom den jurisdiktionen.

De olika punkterna representerar olika grader av anknytning till jurisdiktionen där köparen finns. Om man utgår från den första punkten står det tämligen klart att företaget har en tillräcklig anknytning till den jurisdiktion där konsumtionen sker för att han skall bli skyldig att betala omsättningsskatt där. Ju längre ner i listan man kommer desto mer försvinner dock anknytningen till konsumtionsplatsen och det blir mindre och mindre självklart att företaget skall vara skyldiga att betala omsättningsskatt i den jurisdiktionen för sin försäljning där. Samtidigt ökar risken att man blir skattskyldig för försäljningen inom en annan stat när anknytningen till konsumtionsplatsen minskar till förmån för en annan jurisdiktion.

### *Destinations- och ursprungsprincipen*

För närvarande finns det två övergripande principer för var mervärdesskatt skall tas ut vid gränsöverskridande handel. **Destinationsprincipen**, som ibland även kallas konsumtionsprincipen, bygger på tanken att skatten skall tas ut där produkten konsumeras. Principen är en naturlig följd av att mervärdesskattesystemet är konstruerat för att belägga den privata konsumtionen, och inte de olika näringsidkarna i distributionskedjan, med den slutliga skattebördan. Destinationsprincipen är den klart dominerande principen i den internationella

---

<sup>11</sup> OECD, Consumption Tax Electronic Commerce Sub-group Mandate and Work Programme, sid. 7.  
[www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/ct\\_mandate.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ct_mandate.pdf)

mervärdesskatterätten.<sup>12</sup> **Ursprungsprincipen** är motsatsen till destinationsprincipen och bygger på att mervärdesskatt skall tas ut i det land där produktionsresurserna förbrukas. Några globalt accepterade regler om var immateriella varor och tjänster skall omsättningsbeskattas föreligger ännu inte utan olika stater ser olika på var beskattning skall ske.

### *Vikten av internationellt erkända regler*

Eftersom det inte finns någon internationellt accepterad lösning på problemet när en försäljning har anknytning till två jurisdiktioner föreligger i dessa fall en risk för **dubbelbeskattning** eller **ofrivillig skattebefrielse**. Kanske anser konsumtionslandet att all försäljning till kund inom dess jurisdiktion skall beskattas där, medan staten som företaget säljer från anser att beskattning skall ske där produkten tillhandahålls och anser att denna plats är där det säljande företaget är etablerat. En sådan situation kan leda till att produkten omsättningsbeskattas två gånger, d v s dubbelbeskattas. Om det istället är skattereglerna i den stat där konsumtionen sker som stadgar att produkten skall beskattas där det säljande företaget är etablerat medan skattereglerna i försäljarens stat pekar ut konsumtionslandet som rätt plats för beskattning föreligger en ofrivillig skattebefrielse. De flesta stater är eniga om att dubbelbeskattning samt ofrivillig skattebefrielse är negativt och mycket av det arbete som läggs ner i internationella skattegrupper syftar till att genom ökat samarbete minska risken för dessa oönskade beskattningsekvenser.

Ponera till exempel att Norges och Sveriges mervärdesskattesystem skulle bygga på olika principer för var mervärdesskatten skall tas ut. Som exempel kan vi ta att Sveriges system bygger helt på destinationsprincipen medan Norges system bygger helt på ursprungsprincipen. Detta skulle innebära att ett svenskt företag som exporterade varor till Norge varken skulle behöva betala mervärdesskatt för transaktionen i Sverige eller i Norge medan mervärdesskatt skulle belasta ett norskt företag både i Norge och i Sverige för det som exporteras till Sverige. För att undvika konkurrenssnedvridning på grund av dubbelbeskattning och oavsiktlig skattebefrielse är det därför viktigt med ett samarbete mellan olika stater.

### *Elektronisk handel och driftställe*

---

<sup>12</sup> RSV Rapport 2000:9, Vår förvaltning år 2010 – I globaliseringens fotsår, sid 326.  
<http://www.rsv.se/skatter/rapporter/rapport20000810.html>

Vi skall här bara kort gå in på de problem elektronisk handel kan medföra för fastställande av omsättningsplatsen. En utförlig beskrivning av elektronisk handel och dess påverkan på mervärdesskatterätten kommer i kapitel 4.3. Många skatteexperter har frågat sig om fenomenet elektronisk handel kan medföra några nya principer för var företag skall anses ha ett driftställe. Frågor som ställdes var t ex om placeringen av en server eller en hemsida kunde ha betydelse för var driftställe skall anses föreligga. Efter en livlig inledande debatt verkar de flesta bedömare dock ense om att principerna för vad som skall utgöra ett driftställe skall vara desamma som förut men att det krävs vissa justeringar i skattereglerna för att upprätthålla en effektiv och rättvis beskattning av den elektroniska handeln. De flesta skattejurisdiktionerna verkar också vara ense om att ett företags domännamn på nätet eller en servers placering inte är avgörande för var företaget skall anses ha ett driftställe.<sup>13</sup> Ännu finns dock inget givet svar på hur ett driftställe skall identifieras i den nya ekonomin med dess lättroliga parter som inte alltid har en fysisk närvaro där de marknadsför sina produkter.

### **4.3 Elektronisk handel och konsumtionsskatt**

#### **4.3.1 Elektronisk handel**

Med elektronisk handel avses enligt RSV ”transaktioner innefattande omsättning av varor och tjänster via elektroniska nät”.<sup>14</sup> Både beställning och leverans behöver inte ske elektroniskt utan det räcker med att antingen beställningen eller leveransen av produkten sker elektroniskt för att försäljningen skall omfattas av begreppet elektronisk handel. Leverans kan för vissa produkter ske elektroniskt (on-line), med hjälp av tråd, radio, optiska eller andra elektroniska medel medan andra produkter kräver traditionell fysisk leverans (off-line).<sup>15</sup> Exempel på produkter som kan levereras on-line är dataprogram, böcker, skivor och televisionsprogram medan produkter som t ex bilar och kläder givetvis måste levereras off-line. Som vi skall se nedan görs det en åtskillnad i mervärdesbeskattningen av de produkter som levereras elektroniskt och de som levereras fysiskt.

---

<sup>13</sup> Philip Hallenborg, Elektronisk handel och indirekt skatt – ett diskussionsunderlag, Det IT-rättsliga observatoriets rapport 14/2000, sid. 25, <http://www.itkommissionen.se/observ> samt RSV:s rapport 2000:9, sid. 328.

<sup>14</sup> RSV:s skrivelser 980519, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), Dnr. 4743-98/900; <http://www.rsv.se/skatter/skrivelser/skrivelser19980519a.html>

### 4.3.2 Bakgrund

För att få en förståelse för det rådande rättsläget och de förslag som föreslagits för framtiden, skall det här följa en översiktlig redogörelse för den diskussion gällande beskattning av e-handel som ägt rum de senaste åren.

I och med att e-handeln successivt ökat i omfattning och värde har behovet av och intresset för reglering och kontroll ökat från statsmakternas sida. 1997 lade Clinton-administrationen fram "*The Framework for Global Electronic Commerce*". Dokumentet vilket har kommit att bli mycket betydelsefull, fastställer en rad principer som skall vara ledande för den elektroniska handelns utveckling. I dokumentet sägs bl.a. att det är den privata sektorn som skall leda utvecklingen och att myndigheterna skall undvika att införa onödiga restriktioner, utan istället försöka skapa en klar och enkel affärsmiljö för e-handeln.<sup>16</sup> Även inom EU hade man fått upp ögonen för de nya problem som den framväxande e-handeln innebar. EU-kommissionens avdelningar började samma år att undersöka vilka konsekvenserna skulle kunna bli på skatteområdet. I samarbete med de nationella skatteförvaltningarna gjordes en ingående granskning av vilka effekter den framväxande e-handeln skulle ha på gemenskapens skatter.<sup>17</sup>

1997 utkom EU-kommissionen med meddelandet Ett europeiskt initiativ inom elektronisk handel (KOM(97)157). Kommissionen ansåg att det var nödvändigt att skapa rättsliga ramar på europeisk nivå för e-handel. En av grundprinciperna för dessa ramar är att "alla bestämmelser måste grundas på den inre marknadens friheter. På skattesystemet ställs krav på att det bland annat skall vara rättsligt säkert och att skattskyldigheten skall vara klar, öppen och förutsägbar. E-handeln skall omfattas av indirekt skatt på samma sätt som de traditionella handelsformerna och kontroll samt efterlevnad är områden som måste undersökas särskilt. Vidare anser man att neutraliteten måste tryggas. Den ofta föreslagna bit-skatten avfärdas med argumentet att "moms redan tillämpas".<sup>18</sup> I en interimsrapport<sup>19</sup>, där kommissionen

---

<sup>15</sup> RSV:s Momshandledning 2000, kap. 9.7

<sup>16</sup> The Framework for Global Electronic Commerce, [www.ecommerce.gov/framework.htm](http://www.ecommerce.gov/framework.htm)

<sup>17</sup> **KOM(2000) 349 slutlig**. Kommissionens förslag: Europaparlamentet och rådets förordning om ändring av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt). Kommissionens förslag: Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, sid. 3

<sup>18</sup> Gustaf Johnssén, e-skatt? i-skatt? o-skatt? – Skatterätten i digital miljö, Observatorierapport 18/2000, IT-kommissionen, sid. 29

redovisade de resultat som undersökningarna gett, slogs det fast att de nuvarande mekanismerna i stort skulle vara tillräckliga för att säkerställa uppbörden av skatt. Dock skulle skatteförvaltningarna behöva vara uppmärksamma på förändringar gällande transaktionernas mönster och volymer. När det gällde digitaliserade on-line leveranser ansågs det att det nuvarande systemet, som utarbetats innan e-handelns intåg, i vissa avseenden var otillräckligt. Riskerna för minskade skatteintäkter uppfattades för tillfället som mycket små, men på lång sikt kan en växande e-handel komma att ge betydande problem för skatteförvaltningarna.<sup>20</sup> Som en grundläggande rekommendation anfördes att några nya skatter med anledning av e-handeln inte behövs, utan det viktigaste är att ett internationellt samarbete kommer till stånd för att bemöta e-handelns globala karaktär. För att undvika dubbelbeskattning och oavsiktlig utebliven beskattning kommer det att krävas att ett stort internationellt samförstånd uppnås när det gäller administration och tillämpning av regler och skatter.<sup>21</sup>

På OECD:s årsmöte i Ottawa 1998 fastslog medlemsländerna ett ramverk för beskattning av e-handel.<sup>22</sup> Målsättningen med ramverket är att på samma gång som e-handeln främjas skall skattesystemet vara förutsebart, rättvist och generera tillräckliga inkomster till staterna. Utgångspunkten är att de beskattningsprinciper som tillämpas vid konventionell handel även skall appliceras på e-handeln. Vidare måste den fiskala suveräniteten upprätthållas för de enskilda staterna och dubbelbeskattning undvikas.<sup>23</sup> Det angavs fem huvudprinciper som skall gälla vid beskattning av e-handel; neutralitet, kostnadseffektivitet, säkerhet och enkelhet, effektivitet och rättvisa samt flexibilitet.<sup>24</sup>

I USA antogs i oktober 1998 en lag som under en treårsperiod förbjuder nya skatter som belastar Internethandeln. Lagen har kommit att kallas the Internet Tax Freedom Act. Under treårsperioden skall den framtida handeln på Internet utredas. Mer om detta i kapitel 8.1.<sup>25</sup>

---

<sup>19</sup> Dokument XXI/98/0359 av den 3 april 1998, [http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation\\_customs/](http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation_customs/)

<sup>20</sup> KOM(2000) 349 slutlig, sid. 3

<sup>21</sup> A a, sid. 3f

<sup>22</sup> Electronic commerce: Taxations Framework Conditions, OECD, [www.oecd.org/daf/fa/E\\_COM/framework.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/E_COM/framework.pdf)

<sup>23</sup> KOM(2000) 349 slutlig, sid. 3f

<sup>24</sup> Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD, Committee on Fiscal Affairs, June 2000, OECD. [http://www.oecd.org/subject/e\\_commerce/ecom\\_english.pdf](http://www.oecd.org/subject/e_commerce/ecom_english.pdf)

<sup>25</sup> Richard W. Giuliani - Michael J. Nathanson - Kimberly B. Wethly, The Internet Tax Freedom Act: An attempt at eliminating the tolls on the e-commerce superhighway, Tax Bulletin – August 1999. [www.haledorr.com/publications/tax/1999\\_08\\_TaxBulletin.html](http://www.haledorr.com/publications/tax/1999_08_TaxBulletin.html)

Den sjunde juni i år kom EU-Kommissionen med ett förslag till direktiv om ändringar i det sjätte mervärdesskattedirektivet för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg.<sup>26</sup> Förutom att vissa tillägg görs för att precisera vad som gäller för elektroniskt tillhandahållna tjänster, föreslås att det skall införas en registreringsplikt för leverantörer av digitaliserade produkter som säljer till konsumenter inom unionen. Målet med förslaget är att komma till rätta med den konkurrenssnedvridning som råder då leverantörer från tredje land kan sälja sina produkter billigare på den europeiska marknaden eftersom de hittills inte erlagt moms vid elektroniska leveranser till konsumenter inom EG:s mervärdesskatteområde. EU-kommissionen är av uppfattningen att det är privatimporten som kommer att medföra de svåraste problemen eftersom den handeln är svårare att kontrollera än business to business transaktioner.<sup>27</sup> Hur allvarligt staterna inom EU ser på problemet varierar i hög grad. Medan bland annat Storbritannien och Holland ser ett betydande hot mot sina skatteintäkter anser Sveriges finansminister Bosse Ringholm att e-handeln inte är något stort hot mot skatteintäkterna för närvarande.<sup>28</sup> Detta finner vi något paradoxalt med tanke på att Sverige tillsammans med Danmark har unionens högsta momsskattesatser och därför torde vara en av de stater som löper störst risk att förlora skatteintäkter i den nya ekonomin.

#### **4.3.3 Allmänt om konsumtionsbeskattning av elektronisk handel**

Nyligen släppte Riksskatteverket en framtidsrapport om hur världen kan komma att utvecklas under nästa decennium.<sup>29</sup> Rapporten bygger till viss del på rapporten ”Vår omvärld 2010” (RSV rapport 1999:3) som är en beskrivning av vilka omvärldsfaktorer som kan komma att påverka oss det närmaste decenniet. Framtidsrapporten är dock, till skillnad från den tidigare rapporten, huvudsakligen begränsad till att behandla de områden som kan komma att påverka RSV:s arbete i framtiden. Avsnitt 15:2 av rapporten behandlar beskattning av elektronisk handel. Där beskrivs e-handelns enorma potential för utvecklingen och man betonar vikten av att det skapas regler som inte hämmar denna utveckling. Målet är att hitta en positiv balans med ett bra skatteklimat för e-handeln samtidigt som skattesystemet är rättvist och ger de inkomster som staten behöver.<sup>30</sup> RSV poängterar att det är viktigare att skapa ett skattesystem

---

<sup>26</sup> KOM(2000) 349 slutlig

<sup>27</sup> A a, sid. 7

<sup>28</sup> Ringholm: E-handeln inget hot mot svensk moms, Computer Sweden 2000-04-11 15:07, <http://nyheter.idg.se/print.asp?ID=000411>

<sup>29</sup> RSV rapport 2000:9, Vår förvaltning år 2010 – I globaliseringens spår. <http://www.rsv.se/skatter/rapporter/rapport20000810.html>

<sup>30</sup> RSV rapport 2000:9, sid. 307 f.

som gör det lätt för skattesubjekten att uppfylla reglerna än att skapa ett system som helt omöjliggör skattefusk.<sup>31</sup> RSV är inte av samma uppfattning som de flesta amerikanska forskare och politiker som anser att e-handeln ännu inte är mogen för konsumtionsskatt och att en sådan skatt i dagsläget kan försena utvecklingen. En vanlig åsikt i USA är att man bör låta e-handeln skjuta fart ordentligt innan man lägger på bolagen en skyldighet att redovisa konsumtionsskatt. En sådan ”skattesubvention” önskas däremot varken av RSV eller av EU. Inom EU talas det istället om vikten av att så snabbt som möjligt hitta ett system som tillgodoser såväl staternas önskan att inte gå miste om skatteintäkter som e-handelaktörernas krav på ett system som inte hämmar utvecklingen.<sup>32</sup>

RSV nämner i framtidsrapporten jurisdiktion, identifiering, information och uppbördssystem som fyra medel vilka alla krävs för att en skatteförvaltning skall kunna sköta beskattningen på ett effektivt sätt.

**Juridiktion:** Vilken skatteförvaltning som har jurisdiktion att kräva skatt är beroende av bland annat var kontrakt har upprättats, var köparen och säljaren har sin styrelse samt var företagen bedriver sin verksamhet. Bestämmelser om jurisdiktion varierar mellan olika stater vilket vi nedan skall se kan leda till stora problem för såväl skattemyndigheter som skattskyldiga. Svårigheten att fastställa jurisdiktion kan komma att öka till följd av e-handelsföretagens geografiska flexibilitet. I framtiden kan styrelsemöten hållas i cyberspace, verksamheter snabbt flytta från en hemsida till en annan och platsen för kontrakt variera beroende på hur en hemsida ser ut.<sup>33</sup> Det faktum att företagen blir mer lättroliga ställer krav på skatteförvaltningarna att skapa flexibla organisationer samt att samarbeta över nationsgränserna för att inte gå miste om stora skatteintäkter. De flesta stater har upptäckt detta problem och arbetar nu tillsammans i organisationer som OECD för att skapa ett nytt system för internationellt samarbete. Flera stater, däribland så kallade tax havens, kan dock förväntas stå utanför samarbetet i avsikt att dra till sig internethandel.<sup>34</sup> Att fler skattebetalare kan förväntas agera i andra jurisdiktioner än den de befinner sig i medför också indrivningsproblem. Vanligtvis har en skatteförvaltning endast jurisdiktion att driva in skatt inom statens gränser vilket kan omöjliggöra en effektiv skatteindrivning i den nya

---

<sup>31</sup> A a, sid. 310

<sup>32</sup> A a, sid. 308

<sup>33</sup> RSV Rapport 2000:9, sid 312

<sup>34</sup> A a, sid. 313



internationella ekonomin. Även här krävs det samarbete i form av överenskommelser mellan stater för indrivning av skatterna.

Mervärdesbeskattningen har den fördelen att den oftast skall tas ut i landet där konsumtion sker och därför är det i teorin inte lika viktigt var leverantören av varan eller tjänsten befinner sig. I praktiken kan det dock ändå av flera skäl vara svårt för skattemyndigheten i konsumtionslandet att driva in skatten. Svårigheterna att driva in skatten kan förväntas bli extra omfattande vid elektronisk leverans av produkter till konsument då konsumenter inte är redovisningsskyldiga för mervärdesskatt och vissa av de försäljare som befinner sig utanför EU kan förväntas undandra sig sin redovisningsskyldighet. Detta medför givetvis både kontroll- och indrivningsproblem för skattemyndigheten och eftersom det inte finns någon myndighet som kan kontrollera alla köp över nätet är det inte heller troligt att kunden kan hittas. Om det istället varit en fysisk vara som näringsidkaren i utlandet hade sålt till konsumenten i Sverige skulle det i alla fall ha funnits en sportslig chans att denna skulle ha fastnat i tullen så att skattemyndigheten kunnat kräva köparen på moms.

**Identifikation:** Problemen att identifiera skattesubjekten kan försvåras till följd av att de domännamn företagen använder inte behöver överensstämma med deras registrerade företagsnamn.<sup>35</sup> För att alla företag skall kunna konkurrera på lika villkor krävs det att man hittar ett sätt att identifiera de skatteskyldiga på nätet. Annars kommer de företag som följer reglerna missgynnas gentemot de som undandrar sig skatten. Effektiva sätt att spåra upp den juridiska identiteten, t ex genom hemsidans IP-adress, på den som driver en hemsida är således en förutsättning för skatteneutralitet. Australiens skattemyndighet har studerat olika hemsidor och fann då att cirka 15% av dessa inte gick att spåra utifrån hemsidan.<sup>36</sup>

**Information:** Skattemyndigheterna måste ha tillgång till ”tillförlitlig och verifierbar information”. RSV anser att främsta källan till information även i fortsättningen kommer att vara den skatteskyldige själv samt oberoende tredje parter som t ex återförsäljare.<sup>37</sup> Risken finns dock, som ovan nämnts, att de fysiska återförsäljarna försvinner när köparna istället kan kommunicera sina önskemål direkt till hemsidan. I dag kan skattemyndigheten göra en uppskattning av undandragen skatt genom att titta på olika fysiska faktorer. Om

---

<sup>35</sup> A a, sid. 313.

<sup>36</sup> RSV:s Rapport 2000:9, sid 314.

<sup>37</sup> Ibid.

skattemyndigheten misstänker skattebedrägeri hos en restaurang kan de t ex se på antal sittplatser i restaurangen, inköp, meny, antal anställda med mera.<sup>38</sup> Sådan information går givetvis inte att få från en hemsida vilket försvårar skattemyndighetens kontroll. Problemet kan förväntas bli större i framtiden då användandet av elektroniska betalningsmedel gör att det blir svårare att spåra transaktioner.

RSV ser dock inte bara problem med den nya tekniken utan poängterar samtidigt att tekniken öppnar upp nya möjligheter för skattemyndigheterna. Som ovan nämnts kan en eventuell spårning ske genom hemsidans IP-adress. Genom IP-adressen som för närvarande anses vara det viktigaste identifieringsinstrumentet på Internet kan man lokalisera den operatör som har tilldelats det IP-numret. Vilken kund som använder det specifika IP-numret framgår dock inte av IP-adressen. För att ta reda på detta måste man vända sig till internetoperatören. Problemet här är att Internetoperatörerna inte vill eller kan lämna ut sådana uppgifter. I Sverige krävs misstanke om brott för vilket fängelse är föreskrivet för att internetoperatörerna skall lämna ifrån sig sådan information.<sup>39</sup> Hela processen kan därför utmynna i ett ”moment 22” för skatte(brotts)myndigheten då det är svårt att misstänka skattebrott innan man fått reda på hemsidaägarens identitet. RSV påpekar även att den utbredda tillgängligheten av utländska IP-nummer samt freedom-serverar försvårar skattekontrollen. För att polisen skall kunna genomföra en undersökning krävs att de ansöker om rättshjälp vilket i allmänhet tar cirka 6-8 månader. Vanligtvis leder spåret bara till en annan freedom-server vilket medför att polisen får söka rättshjälp ytterligare en gång med den försening av spårningen som detta medför.<sup>40</sup>

**Uppbördssystem:** Det fjärde medlet RSV nämner är ett väl fungerande uppbördssystem. Det faktum att nationella mellanhänder kan förväntas minska då avstånden mellan säljare och köpare krymper genom näthandeln försvårar skattemyndigheternas arbete då innehållande och inbetalning av moms till stor del sköts av dessa mellanhänder. När mellanhänderna försvinner måste skyldigheten att redovisa skatten läggas antingen på de utländska leverantörerna eller den svenska köparen (ofta slutanvändaren). Detta kan enligt RSV medföra oacceptabelt höga kostnader för såväl skattemyndigheter som skattebetalare.<sup>41</sup> En lösning på problemet måste hittas för att möjliggöra en effektiv beskattning till en rimlig fullgörandekostnad men än så länge har vi inte sett någon sådan lösning som har gillats av alla parter.

---

<sup>38</sup> A a, sid. 314 f.

<sup>39</sup> A a, sid. 316.

<sup>40</sup> Ibid.

## *Mervärdesskatterätten i den nya ekonomin*

När grunderna lades för vårt nuvarande mervärdesskattesystem fanns knappast någon tanke på att man i framtiden skulle kunna handla med produkter från hela världen över nätverk och att man till och med skulle kunna leverera vissa av dessa produkter på elektronisk väg. Nej, mervärdesskattesystemet är givetvis, som all annan lagstiftning, en produkt av hur världen såg ut när systemet infördes. Det här är naturligtvis inte något speciellt för mervärdesskatten eller den elektroniska handeln utan lagar och praxis förändras ständigt för att följa den allt snabbare kulturella, ekonomiska och tekniska utvecklingen i omvärlden. Hur passar då elektronisk handel in i den mervärdesskatterättsliga reglering vi för närvarande har? Smälter den elektroniska handeln perfekt in i det gamla systemet eller behöver man helt enkelt bygga ut systemet med speciella regler för elektronisk handel alternativt helt förändra systemet? Verkligheten verkar ligga någonstans mitt i mellan. De flesta förefaller överens om att det går att fånga in elektronisk handel i det nuvarande systemet men de är också ense om att det kan behövas en del förändringar för att göra systemet effektivt i den nya verkligheten.

I t ex EG-rätten är alla transaktioner som inte faller in under varubegreppet att betrakta som tjänster.<sup>42</sup> Detta har medfört att tjänstebegreppet har fått en vid omfattning och att det inrymmer företeelser som inte känns helt självklara. Bland dessa ingår produkter som levereras elektroniskt. En sådan produkt som ett litterärt verk, som traditionell omsatts som en inbunden bok och således utan tvivel utgjort en vara, kan nu levereras i digital form på elektronisk väg. I denna form är det inte möjligt att fysiskt ta på produkten vilket varit det bärande rekvisitet för en vara. Då definitionen för tjänst är att transaktioner som inte utgör leverans av vara är tillhandahållande av tjänst bör det digitalt överförda verket vara en tjänst. Problemet är då att produkten inte konsumeras på samma ställe som den produceras, något som traditionellt ansetts vara ett av de utmärkande dragen för en tjänst. Denna nya situation genererar nya avvägningsproblem i beskattningshänseende, något som vi kommer att återkomma till.

## *Anonymiseringen av parter och transaktioner*

---

<sup>41</sup> RSV:s Rapport 2000:9, sid 318.

Tidigare fanns det alltid en bärare av informationen. Informationen var tvungen att fixeras med hjälp av ett materiellt ting, t ex en författares skrifter i bokform. Att boken innehöll information tog man inte hänsyn till utan boken beskattades som en vara. Viss information bars i människors medvetande och denna information omsattes t ex genom att personen i fråga delade med sig av kunskapen t ex i form av en banktjänst.<sup>43</sup> Sådana produkter var lätta att identifiera som vara eller tjänst och vanligtvis kunde även omsättningsstället bestämmas exakt utan några problem. Genom de nya kommunikationskanalerna är informationen inte längre knuten till en informationsbärare och således har det blivit svårare att bestämma såväl klassificeringen av produkten som platsen där den är omsatt.

Den elektroniska handeln har således medfört vissa nya problemställningar för klassificeringen av mervärdespliktiga produkter samt för var omsättningsplatsen för en varu- eller tjänsteleverans skall anses vara. När bäraren inte längre alltid är fysisk är det mycket svårare att följa leveransens väg mellan säljare och köpare. Ta som exempel den amerikanske studenten som för tillfället gör ett utbytesår vid handelshögskolan i Göteborg och som under utbytesstudenternas helgresa till St Petersburg laddar ner Windows 2000 på sin bärbara dator och samtidigt, över nätet, betalar Microsoft i USA. Var skall han betala konsumtionsskatt? I hans hemviststat (tillika leverantörsstaten) USA? I Sverige där han stadigvarande befinner sig? Eller i Ryssland där han befinner sig när inköpet sker? (kanske befinner han sig på internationellt vatten) Går det överhuvudtaget att skapa någon effektiv kontroll av att skatt betalas in? Frågorna är inte lätta att svara på men vi skall nedan redogöra för olika synpunkter på hur digitala tjänster bör beskattas och försöka att peka på de problem som måste lösas för att uppnå en effektiv och rättvis beskattning av den elektroniska handeln.

*Vem skall redovisa momsen?*

EU- länderna har ännu inte tagit någon gemensam ställning till den mycket viktiga frågan om vem som skall redovisa momsen vid elektronisk handel. Kommissionen har dock behandlat frågan i en rapport samt i det förslag till ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet som

---

<sup>42</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, Dokument 377L0388, artikel 6, [http://europa.eu.int/eur-lex/sv/lif/dat/1977/sv\\_377L0388.html](http://europa.eu.int/eur-lex/sv/lif/dat/1977/sv_377L0388.html)

<sup>43</sup> Johnssèn, sid. 38f.

lämnades till rådet i juni i år.<sup>44</sup> I sina utlåtande har kommissionen förespråkat ett system där e-handel mellan näringsidkare i olika medlemsstater beskattas i konsumtionslandet (förvärvsbeskattning). Vid försäljning till privata kunder inom EU från en näringsidkare anser dock kommissionen att skattskyldigheten bör ligga på näringsidkaren i ursprungslandet som då skall vara registrerad för mervärdesskattskyldighet i ett EU-land. OECD anlägger ett liknande synsätt.

## **5 OECD:S FEM PUNKTER**

Committee on Fiscal Affairs (CFA) anser att allmänna principer inom skatterätten är tillämpliga även på e-handel. På OECD:s möte i Ottawa kom deltagande nationer överens om fem övergripande beskattningsprinciper som skall gälla för beskattningen av elektronisk handel.<sup>45</sup> I kapitel 11 kommer vi att jämföra Sverige, EU och USA med dessa principer som utgångspunkt men vi väljer att redovisa dem redan här för att läsaren skall ha dem i åtanke när han/hon läser kapitel 6-10.

### *Neutralitet*

Beskattningen skall vara neutral och rättvis såväl mellan olika former av e-handel som mellan e-handel och konventionell handel. Affärsmässighet och inte skatteskal skall styra affärsbesluten. Skattebetalare i likvärdiga lägen som utför likartade transaktioner skall vara underkastade likvärdiga skattenivåer.

### *Kostnadseffektivitet*

Systemet skall vara effektivt så att uppfyllandekostnaderna för skattebetalarna och administrationskostnaderna för skatteförvaltningarna blir så låga som möjligt.

### *Förutsebarhet och enkelhet*

Skattereglerna skall vara tydliga och lätta att förstå så att skattebetalarna i förväg kan förutse konsekvenserna av en transaktion, inklusive vetskapen om när, var och hur skatten skall redovisas.

### *Effektivitet och rättvisa*

---

<sup>44</sup> Harmonisation of turnover taxes – Working paper 1999, [http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation\\_customs/](http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation_customs/) samt Kom(2000) 349 slutlig.

Beskattning skall ske med rätt belopp och vid rätt tidpunkt. Möjligheterna till skattefusk skall minimeras samtidigt som motåtgärderna skall vara proportionella i förhållande till risken ifråga.

### *Flexibilitet*

Sist men inte minst krävs att systemet är flexibelt och dynamiskt så att det inte släpar efter den tekniska och kommersiella utvecklingen (denna punkt kommer inte att behandlas i kap. 8)

## **6 EU:S MERVÄRDESSKATTESYSTEM**

### **6.1 Allmänt**

Inom EU infördes ett gemensamt mervärdesskattesystem (VAT) genom att man antog det första direktivet angående harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskattelagstiftning, 1967. Harmoniseringsarbetet har därefter fortgått genom nya direktiv och förändringar i de befintliga. Direktiven, framförallt det sjätte mervärdesskattedirektivet, har medfört att lagstiftningen i medlemsstaterna har i stort sett samma innehåll men ett visst mått av valfrihet för hur direktiven skall implementeras har ändå funnits. T ex föreligger fortfarande stora skillnader i moms satser samt i hur länderna använder sig av den möjlighet de givits att belasta vissa produkter med lägre skattesatser än vad som föreskrivs för övriga produkter.<sup>46</sup> Mervärdesskatten är EU:s viktigaste finansieringskälla och en viss procentsats av medlemsstaternas momsintäkter går till att finansiera EU:s verksamhet. Ca 44% av gemenskapens budget kommer idag från momsintäkterna.<sup>47</sup>

EG:s mervärdesskatterätt har sin utgångspunkt i Romfördraget, numera Amsterdamfördraget, och den fortgående integrationen mellan medlemsländerna.<sup>48</sup> I Unionen är den nationella suveräniteten inom skatteområdet så djupt rotad att varje form av beslut gällande skatter och avgifter kräver enhällighet i Rådet. Om beslut om harmonisering av indirekta skatter tas för att förverkliga den inre marknaden, skall besluten tas med enhällighet enligt artikel 93 i Amsterdamfördraget. Om beslutet istället gäller harmonisering av direkta skatter eller annan

---

<sup>45</sup> Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, OECD, Committee on Fiscal Affairs, June 2000, OECD. [http://www.oecd.org/subject/e\\_commerce/ecom\\_english.pdf](http://www.oecd.org/subject/e_commerce/ecom_english.pdf).

<sup>46</sup> Euro Info Centre, <http://euroinfo.se/omr4/moms/satser/htm>

<sup>47</sup> European Commission, Harmonisation of turnover taxes – working paper, 1999. [http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation\\_customs/](http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation_customs/).

<sup>48</sup> Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt, 1994, sid 101

harmonisering av indirekta skatter som inte omfattas av artikel 93 förutsätts enhällighet enligt artikel 94. I och med principbeslutet att upprätta den inre marknaden genom tillägget av artikel 18 tillkom möjligheten att fatta beslut med kvalificerad majoritet i ytterligare ett stort antal fall. Detta blev möjligt genom att den nya artikel 95 tillkom. Artikel 95 har kommit att bli av utomordentlig betydelse mervärdesskatterättens utveckling inom EU. Detta trots att artikel 95 2p uttryckligen undantar fiskala bestämmelser från åtgärder som kan genomföras med kvalificerad majoritet. Beslut som kan tas med stöd av artikel 95 är sådana vilka inte direkt har med själva beskattningen att göra, utan kan t ex gälla samarbete när det gäller kontroll, efterlevnad, administration och uppbörd.

En viktig fråga i sammanhanget är i vilken utsträckning EG-rätten gäller som lagstiftning för Unionens invånare. EG-domstolen har undan för undan utökat och slagit fast omfånget av EG-rättens omfång och tillämplighet. Det ligger utanför uppsatsens syfte att gå in närmare på detta område. Vi här skall bara ta upp tre centrala principer med tillhörande rättsfall som är centrala för EG-rättens tillämpning. De tre principerna är EG-rättens direkta effekt, EG-rättens företräde framför nationell rätt och att nationell rätt skall tolkas i ljuset av innehåll och syfte i de på området gällande direktiven. 1) Med direkt effekt menas att företag och enskilda direkt kan åberopa Europarättens regler inför nationella domstolar och myndigheter.<sup>49</sup> Ett rättsfall som slagit fast denna princip är det för mervärdesskatt intressanta *Grad-målet*.<sup>50</sup> Ärendet gällde ett förhandsbesked angående tolkning av ett på 2:a mervärdesskattedirektivet grundat beslut.<sup>51</sup> 2) Europarättens företräde framför nationell lagstiftning har bl a slagits fast i *Costa v. ENEL*, där EG-rätten ansågs ha företräde framför senare tillkommen Italiensk lagstiftning.<sup>52</sup> 3) Principen om att nationell rätt skall tolkas i ljuset av EG-rätten, s k EG-konformitet, har främst slagits fast i rättsfallen *von Colson*<sup>53</sup> och *Mearleasing*<sup>54</sup>. Principen benämns även ofta som *von Colson-principen* efter nämnda rättsfall.

1977 kom det sjätte mervärdesskattedirektivet vilket idag är det centrala dokumentet när det gäller EG:s mervärdesskatterätt. Direktivet reglerar dock inte alla frågor som berörs i de nationella mervärdesskattelagstiftningarna. Medlemsländerna får t ex själva fylla ut med de formalia- och procedurfrågor vilka inte har någon direkt motsvarighet i direktivet. Som en

---

<sup>49</sup> Ulf Bernitz, *Europarättens grunder*, 1996, sid. 53.

<sup>50</sup> ECJ 9/70 *Grad v. Finanzamt Traustein*

<sup>51</sup> Westberg, *Nordisk mervärdesskatterätt*, sid. 112

<sup>52</sup> ECJ 6/64 *Costa v. Ente Nazionale per l'Energia Elettrica (ENEL)*

<sup>53</sup> ECJ 14/83 *von Colson & Kaman mot Landrhein-Westfalen*

följd av att direktivet inte är fullständigt och att lagstiftningstraditionerna, och tolkningarna skiljer sig i de olika medlemsstaterna har det förekommit en rad mål vid EG-domstolen där domstolen har fått ta ställning till om en nationell reglering ligger inom direktivets ramar.

I och med den inre marknadens förverkligande 1993 fick det sjätte direktivet till stor del nytt innehåll rörande de regler som rör den gemenskapsinterna handeln med varor och tjänster. Dessa regler vilka finns i ett separat kapitel i direktivet är avsedda att vara övergångsregler till dess att ett permanent system inrättas. Det permanenta systemets inrättande skall medföra en fullständig övergång till ursprungsprincipen. I den nuvarande övergångsordningen tillämpas destinationslandsprincipen för all handel mellan skattskyldiga och ursprungslandsprincipen för alla privata inköp i andra medlemsländer, med ett fåtal undantag.

### *EU:s mervärdesskatteområde*

EU:s mervärdesskatteområde består av samtliga medlemsstater i unionen med undantag för några mindre regioner i vissa medlemsstater. Regioner som står utanför mervärdesskatteområdet är<sup>55</sup>:

- Grönland och Färöarna (Danmark)
- Åland (Finland)
- De franska utomnordiska departementen
- Agio och Oros (Grekland)
- Livigno, Campione d'Italia och de italienska delarna av Luganosjön (Italien)
- Ceuta, Melilla och Kanarieöarna (Spanien)
- Kanalöarna och Gibraltar (Storbritannien)
- Ön Helgoland och området Busingen (Tyskland)

### *Momsskattesatser*

Den lägsta tillåtna normalskattesatsen inom EU är 15%. EG-rätten tillåter även att man har två reducerade skattesatser varav den lägsta inte får vara lägre än 5%. Det råder strikta regler inom EG-rätten för vilka varor och tjänster som undantas från moms. Endast de som omfattas

---

<sup>54</sup> ECJ C-106/89 Mearleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentacion

<sup>55</sup> Euro Info Centre, <http://www.euroinfo.se/omr4/moms/default.htm>



artiklarna 13, 14 och 15 i det sjätte mervärdesskattedirektivet kan komma ifråga för befrielse.<sup>56</sup> EU har som målsättning att samtliga medlemsländer skall ha samma momsskattesatser men så är ännu långt ifrån fallet. En av anledningarna till att harmoniseringen går så långsamt är att nationerna till stor del är beroende av mervärdesskatten för att kunna täcka de offentliga utgifterna. En annan anledning är att det krävs enhällighet i rådet för att lagstifta på området. Således föreligger det fortfarande ganska stora skillnader mellan medlemmarnas mervärdesskattesystem vad gäller såväl skattesatser som skattskyldighet. Sverige och Danmark ligger högst med en normal momsskattesats på 25 % och Luxemburg ligger lägst med 15 %.

### *Registrering och skattskyldig person*

Om ett företag bedriver näringsverksamhet, även innehav av fast driftställe klassificeras som näringsverksamhet, i ett EU-land måste företaget registrera sig för momsskyldighet i det landet. Om ett företag från ett EU-land väljer att sälja varor via distans till konsumenter i ett annat EU-land behöver det dock inte registrera sig för momsskyldighet i destinationslandet om omsättningen understiger ett visst tröskelvärde.<sup>57</sup> Detta tröskelvärde, som varierar något mellan de olika EU-länderna, är i Sverige 320 000 kronor.<sup>58</sup> Någon liknande distansförsäljningsregel finns ej för tjänster. **Skattskyldig person** är ett begrepp som är centralt inom EG:s mervärdesskatterätt. Definitionen av skattskyldig person finns i artikel 4.1 sjätte mervärdesskattedirektivet. Där sägs att: ”med skattskyldig person avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat” (punkt 2 innefattar i stort all yrkesmässig verksamhet).

## **6.2 Varor och tjänster i EU**

Artikel 5 i sjätte mervärdesskattedirektivet definierar begreppet vara på följande sätt:

### *Leverans av varor*

#### *1. Med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom*

---

<sup>56</sup> Ben Terra, Peter Wattel, European Tax law, 1997, sid. 189f

<sup>57</sup> Art 28b i direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändringar av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av de fiskala gränserna.

*ägare förfoga över egendom.*

*2. Elektrisk ström, gas, värme, kyla och liknande skall betraktas som materiell egendom.*

Artikel 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet definierar begreppet tjänst på följande sätt:

*Tillhandahållande av tjänster*

*1. Med ”tillhandahållande av tjänster” avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.*

Bakgrunden till hur begreppen vara och tjänst kommit att utformas står att finna i EG-fördragets (Amsterdamfördraget) art 50 som behandlar själva grunden för EG:s frihandelsområde d v s de fyra friheterna. Två av de fyra friheterna är ju just den fria rörligheten för varor och tjänster. Varor definieras ej i fördraget medan tjänster även här definieras negativt d v s som prestationer som normalt utförs mot ersättning och som inte faller under bestämmelserna om de andra friheterna (varor, kapital och personer). I EG:s mervärdesskatterätt har begreppet ”vara” idag ett större omfång än vad som vanligen menas i vardagligt språkbruk. Inom begreppet ”vara” innefattas fastighet, värme, kyla, gas, el och liknande egendom. En fastighet kan inte sägas utgöra en vara i ursprunglig betydelse då den inte kan fysiskt traderas men innefattas ändå i EG:s varubegrepp. Värme, kyla och el kan man möjligtvis känna effekterna av men de går inte att ta på i vanlig mening. Trots det räknas även de som varor i EG:s mervärdesskatterätt. Som en kontrast till detta kan man ta en bok som laddas ned över nätet. Den betraktas som en tjänst trots att en bok vanligtvis är en vara och det slutliga resultatet blir fysisk kontroll när den sparats på hårddisken och kanske även skrivits ut. Det föreligger inte heller i grunden någon skillnad mellan elström och en digital signal då det i båda fallen handlar om elektronförflyttningar. Det finns således inte någon fullständig stringens i fråga om bestämmelserna om vad som är vara och tjänst. Avvägningarna är förmodligen gjorda utifrån ändamålsbehov för att passa in det befintliga systemet, vilket inte är anpassat efter den verklighet vi lever i idag. För att få en övergripande bild och förståelse för systemet kommer vi förutom att gå igenom hur EG:s regelverk för tjänster ser ut att även gå igenom de grundläggande regler som gäller för handel med varor.

---

<sup>58</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), 5:2 2 stycket.

Som vi alltså kan utläsa ur artikel 5 och 6 ovan finns det i gemenskapens mervärdesskatterätt såväl varor som tjänster och allt som inte kan ses som varor är sålunda tjänster. Enligt första punkten i artikel 5 skall med leverans av varor avses överlåtelse av materiell egendom. Traditionella böcker, musik-cd:s, videoband etc. anses som varor enligt art 5 då de kan vidröras och därför är materiell egendom. Samtidigt innehåller dessa bärarmedier (papper videoband och cd-skiva) vanligtvis ett visst mått av skapande insats vilket medför att de omfattas av upphovsrättsligt skydd. Därför skulle man kunna se det som att en del av transaktionen utgör överlåtelse av immateriell egendom. Denna immateriella del får dock stå åt sidan då det huvudsakliga syftet anses vara överlåtelsen av den materiella tillgången. Hela produkten ses därför som en vara.<sup>59</sup>

### *Elektroniskt levererade tjänster*

Inom den elektroniska handeln talar man om produkter som levereras on-line respektive off-line. Med produkter som levereras off-line menas att de är beställda över nätet men levereras på vanlig fysisk väg. Då man inom EU valt att, i enlighet med OECD:s rekommendation från Ottawa-98, klassificera alla elektroniskt tillhandahållna produkter som tjänster, behöver man i detta fall inte gå in på någon gränsdragningsproblematik.<sup>60</sup> Däremot är det mer osäkert hur tjänster delas in i de olika kategorier av tjänster som finns. Denna indelning har som vi skall se nedan stor betydelse för var och hur tjänsten skall beskattas.

### *Leveranssättets betydelse för klassificeringen*

Sättet som en tjänst distribueras skall inte påverka vilken skattesats som tas ut. Detta har bl.a. slagits fast i EG-domstolens dom i Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet<sup>61</sup>. SDC utförde tjänster i form av administration, rådgivning och värdepappershandel åt banker i Danmark. Östre Landsrett begärde ett förhandsbesked om de tjänster som SDC utförde omfattades av de undantag som räknas upp i sjätte mervärdesskattedirektivet 13B.d punkterna 3 och 5. En av delarna i begäran var om det faktum att tjänsterna utfördes på elektronisk väg

---

<sup>59</sup> Volker Käbisch, Research Paper – Taxation, ESRI Project 27028, Electronic Commerce Legal Issues Plattform, sid. 96. <http://europa.eu.int/ISPO/legal/en/lab/991216/tax.doc>

<sup>60</sup> Björn Lunden, Ulf Svensson, MOMS – Praktisk handbok i mervärdesskatt, 1999, sid 129 ff.

utgjorde ett hinder för att bevilja undantag från att betala mervärdesskatt. EG-domstolen meddelade att omständigheten att tjänsterna utfördes på elektronisk väg inte utgjorde något hinder att tillämpa nollskattesats. Man menade att det inte spelar någon roll om tjänsten tillhandahålls på fysisk väg eller elektroniskt så länge tjänstens grundläggande karaktär inte förändras. Enligt samma rättsfall skall leveranssättet inte heller vara avgörande för om en produkt skall anses utgöra en vara eller tjänst. Ett synsätt som uppenbarligen har frångåtts för digitalt levererade motsvarigheter till vissa varor.

### 6.3 Omsättningsplats<sup>62</sup>

#### *Handel med varor*

Det är destinationsprincipen som är huvudregel när det gäller gemenskapsintern handel med varor mellan skattskyldiga (konsumenter är ej skattskyldiga) i olika EU-länder. Systemet innebär att säljaren inte debiterar köparen någon skatt. Det ligger på köparens ansvar att betala skatt och att vara registrerad för mervärdesskatt enligt de interna reglerna i det land dit varan anländer.<sup>63</sup> Rent praktiskt fungerar systemet enligt följande. Inom EU har alla företag vilka är redovisningsskyldiga för moms ett VAT-nummer.<sup>64</sup> Således skall vanligtvis säljaren inte lägga på någon moms vid försäljning inom gemenskapen. Han behöver dock uppfylla tre rekvisit för att slippa denna skyldighet. För det första måste säljaren skriva köparens VAT-nummer på fakturan eller kvittot. För det andra skall säljaren ha försäkrat sig om att köparens VAT-nummer är korrekt. För det tredje måste transporten av varan påbörjas och avslutas i ett EU-land. Transporten behöver inte påbörjas i säljarens land och det spelar ingen roll om varan passerar igenom ett icke EU-land på vägen.<sup>65</sup> När varor köps från ett annat EU-land till en momspliktig verksamhet genererar detta i allmänhet en nolltransaktion. Det redovisade beloppet för inkomstoms är det samma som den avlyftbara utgiftsmomsen.

Termerna import och export används endast vid handel med länder utanför EU.<sup>66</sup> Dessa länder benämns oftast som tredje land. När det gäller import av varor från tredje land är reglerna sådana att det är tullen som beräknar moms efter vissa upprättade normer. Det är

---

<sup>61</sup> ECJ C-2/95, 5 juni 1997, *Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet*.

<sup>62</sup> Sjätte mervärdesdirektivets artikel 9 finns bifogad i sin helhet i slutet av denna uppsats.

<sup>63</sup> Björn Lundén, Ulf Svensson, *MOMS – Praktisk handbok i mervärdesskatt*, 1999, sid. 111 ff.

<sup>64</sup> Björn Lundén, Ulf Svensson, sid. 113

<sup>65</sup> A a, sid. 112

också hos tullen som momsens betalas av den som importerar varorna. I övrigt lyfts importmomsen som all annan moms.<sup>67</sup> Vid export skall det inte tas ut någon moms. För att slippa lägga på moms måste säljaren bevisa att varan eller tjänsten sålts utanför EU. Bästa sättet att bevisa detta på är visa upp importhandlingarna från det mottagande landet.<sup>68</sup>

### *Handel med tjänster*

Enligt huvudregeln i artikel 9.1 sjätte mervärdesskattedirektivet är ”platsen för tillhandahållande av en tjänst där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilken tjänsten tillhandahålls, ...” (ursprungsprincipen). I och med att tjänsten anses tillhandahållen där leverantören har sitt driftsställe är det leverantören som ansvarar för inbetalningen av mervärdesskatten till hemvistlandets skattemyndighet i enlighet med dess gällande regler. Det spelar ingen roll om köparen är en näringsidkare eller konsument. Det spelar heller inte någon roll om denne har sin hemvist inom eller utom EU. Vid förhållandet att leverantören har sin hemvist utanför EU medför regleringen att ingen mervärdesskatt skall uttagas inom Unionen. Från huvudregeln finns det ett stort antal undantag. Vissa anser att undantagen har sådan omfattning att det nästan inte går att tala om en huvudregel utan att det snarare handlar om en undantagsregel.<sup>69</sup> För de tjänster som omfattas av undantagen gäller destinationsprincipen. Platsen för tillhandahållandet av tjänster som rör fast egendom är där egendomen ligger (9.2a), för transporttjänster, kulturella tjänster och uthyrning av lös egendom (9.2 b-d) där de faktiskt utförs och för de intellektuella tjänsterna (9.2 e) där köparna har sin hemvist.

Det är undantaget i 9.2e som är relevant för de digitaliserade tjänsterna. Undantaget omfattar en rad uppräknade intellektuella tjänster, bl a databearbetning och tillhandahållande av information. En begränsning i undantaget är att det endast gäller tillhandahållande till kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller skattskyldiga personer i annat EU-land. Möjligheten att göra undantag från ursprungsprincipen utökas dock enligt art 9 punkten 3 b till att, under vissa förutsättningar, gälla även tillhandahållanden till icke skattpliktiga personer i ett medlemsland. Enligt art 9 punkten 3 b har medlemsstaterna rätt att göra avsteg från ursprungsprincipen för sådana tjänster som avses i artikel 9.2e. Förutsättningen för detta

---

<sup>66</sup> A a, sid. 109

<sup>67</sup> A a, sid. 108

<sup>68</sup> A a, sid. 105f

är att syftet skall vara att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning. Undantaget gäller för tillhandahållande av tjänster till såväl näringsidkare som konsumenter (eller andra icke skattepliktiga subjekt) Sverige har använt sig av art 9 punkten 3 b och momslagen 5 kapitlet 7 § 1 st p 2 i kombination med 2 st stadgar därför att de tjänster som nämns i direktivets art. 9 punkten 2 e skall anses omsatta inom landet om de tillhandahålls en icke skattpliktig person i Sverige. Således föreligger vid import av dessa tjänster skatteplikt i Sverige. Som vi skall se nedan tolkar RSV begreppet tillhandahållande av information, vilket nämns i ML 5:7 2 st 5p, så brett att de anser att i stort sett alla elektroniskt levererade tjänster faller under denna kategori av tjänster, se nedan under 7 kapitlet.

Förvärvaren är icke skattskyldig etablerad inom gemenskapen. (Huvudregeln i artikel 9.1)

<b>Säljare i</b>	<b>Köpare i</b>	<b>Anses omsatt i/beskattningsland</b>
EU-land 1	EU-land 2	EU-land 2
EU-land	Land utom EU	EU-land
Land utom EU	EU-land	Land utom EU

Förvärvaren är etablerad utanför gemenskapen eller är skattskyldig person etablerad i annat land inom gemenskapen. (Undantaget i 9.2e)

<b>Säljare i</b>	<b>Köpare i</b>	<b>Anses omsatt i/beskattningsland</b>
EU-land 1	EU-land 2	EU-land 2
Land utom EU	EU-land	EU-land

---

<sup>69</sup> Björn Lundén, Ulf Svensson, sid. 131

Vad som ryms inom de olika uppräknade tjänstekategorierna i art 9.2e är oklart och medlemsstaternas skattemyndigheter verkar ha tolkat bestämmelserna på olika sätt. RSV förefaller ha gjort bedömningen att i stort sett alla tjänster som levereras på elektronisk väg över nätet är att betrakta som informationstjänster vilka faller under 9.2e. Flera andra medlemsstaters skattemyndigheter verkar däremot ej behandla elektroniskt levererade tjänster lika kategoriskt utan bedömer varje tjänst för sig. Sverige är således en av de medlemsstater där skattemyndigheten tolkat undantaget från ursprungsprincipen extensivt medan länder som Storbritannien och Irland antingen har tolkat regeln mer restriktivt eller helt enkelt bara inte brytt sig om att utnyttja den fullt ut.<sup>70</sup> Om ett annat EU-land inte har samma tolkning av vad som ingår i dessa begrepp uppstår en problematisk situation där den ena medlemsstaten använder ursprungsprincipen och den andra medlemsstaten använder destinationsprincipen på samma tjänst. Exempel på detta problem tas upp i kapitel 7.3.

De flesta stater runt om i världen har kommit fram till att destinationsprincipen, d v s den idag dominerande principen för konsumtionsbeskattning, bör gälla även vid elektronisk handel. Till exempel har EU i kommissionens rapport *KOM (1998) 374 slutlig* förklarat att destinationsprincipen bör gälla även för tjänster som importeras till ett EU-land från ett land utanför EU. Detta är dock bara en rapport om hur kommissionen anser att systemet skall vara upplagt och överensstämmer inte helt med ovannämnda gällande rätt. Mycket av rapporten har dock legat till grund för kommissionens förslag till ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet som i juni lämnades till rådet<sup>71</sup>, se kap 9, och kan därmed komma att bli gällande rätt i framtiden.

### *Fast driftställe*

Mycket möda har lagts ned på att bena ut och beskriva begreppet fast driftställe för inkomstbeskattning men inte lika mycket har skrivits om fast driftställe i mervärdesskatterätten. Begreppet fast driftställe används i mervärdesskatterätten till att

---

<sup>70</sup> <http://www.hmce.uk/bus/vat/e-comm8.htm> samt [www.revenue.ie/e-commerce/contents.pdf](http://www.revenue.ie/e-commerce/contents.pdf)

<sup>71</sup> Kom (2000) 349 slutlig.

koppla en omsättning till en viss plats.<sup>72</sup> Vi skall här kortfattat gå igenom relevansen av fast driftställe utifrån EG:s mervärdesskatterätt. Artikel 9 i det sjätte momsdirektivet bestämmer var tjänster skall anses tillhandahållna i momshänseende. I stycke 1 finns den allmänna regeln att en tjänst anses vara tillhandahållen där leverantören har etablerat sin näringsverksamhet eller där denne har ett fast driftställe från vilket tjänsten är tillhandahållen. I brist på ett sådant ställe anses tjänsten tillhandahållen där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. I stycke 2 punkten e är istället platsen där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe det avgörande för omsättningsplatsen. Om en person skall anses etablerad inom gemenskapen har betydelse även för den personliga skattskyldigheten.<sup>73</sup> Eftersom E-handelsföretag ofta inte behöver något annat än väl fungerande utrustning för att marknadsföra sina produkter över nätet blir frågan här vad som krävs, utöver väl fungerande elektronisk apparatur, för att man skall anses ha ett fast driftställe. Ännu har inget rättsfall rörande fast driftställe vid elektronisk handel avgjorts.<sup>74</sup> Det finns dock ett par rättsfall från EG-domstolen, där begreppet fast driftställe i momshänseende har tolkats, som är intressanta för elektronisk handel trots att de berört andra branscher.

En av frågorna i målet Berkholz<sup>75</sup> var om ett företag som bedrev spelverksamhet på ett fartyg, i form av spelautomater utan bemanning, skulle anses ha fast driftställe på fartyget. Domstolen hade att avgöra om *anläggningar* som en skattskyldig använder för att driva sin verksamhet kan konstituera ett fast driftställe. Domstolens svar på denna fråga var nekande och den främsta grunden för detta ställningstagande var att spelautomaterna inte betjänades av människor. Eftersom elektronisk handel kännetecknas just av att handeln sker över nätet från en eller ett par ställen är det troligt att dessa endast kommer att ha fast personal i ett fåtal länder. Med synsättet i fallet Berkholz förefaller det därför som att e-handelsföretagen har stora möjligheter att undvika fast driftställe i de fall de önskar. Uttalandet av domstolen tyder även på att endast en server placerad i ett land knappast utgör ett driftställe om rörelsen inte har mänskliga resurser inom landets gränser.<sup>76</sup>

Nästa fråga blir huruvida ett flertal servrar med hög grad av automation kan utgöra ett driftställe. Det finns ett mål från EG-domstolen som vi anser vara av speciellt intresse för

---

<sup>72</sup> Gustaf Johnssén, sid 48

<sup>73</sup> Se artikel 21 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

<sup>74</sup> Hallenborg, sid. 26

<sup>75</sup> ECJ Case 168/84 Günther Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt.



denna fråga.<sup>77</sup> Målet handlar om ett företag med hemvist i Holland (nedan ARO) som leasar ut bilar till belgiska kunder. Företaget hade inget kontor i Belgien utan kontakten med kunderna etablerades genom oberoende belgiska mellanhänder. Kunderna arrangerade inköpen av bilarna från bilhandlare i Belgien som i sin tur sålde bilarna direkt till ARO. De belgiska mellanhänderna var varken involverade i upprättande eller genomförande av försäljningskontrakten. EG-domstolen fann ingen anledning att begränsa omfattningen av sitt ställningstagande i målet Berkholz utan ansåg även här att fast driftställe inte kunde föreligga då företaget saknade fast personal och tekniska resurser i Belgien. Inte heller påverkades domstolens uppfattning av att det fanns ett stort antal handelsagenter (bilhandlarna) i Belgien.<sup>78</sup> Kanske hade domstolens dom blivit annorlunda om de belgiska bilhandlarna hade mindre självständighet gentemot ARO eller om de själva hade undertecknat och genomfört kontrakten. Vissa författare har dragit den ganska långtgående analogin att rättsfallet talar för att inte heller ett flertal servrar med långtgående automatik avseende beställning och betalning av digital tjänster utgör ett fast driftställe.<sup>79</sup> Vi vill inte gå riktigt lika långt men håller med om att rättsfallet i alla fall inte talar emot slutsatsen att inte heller ett flertal servrar utgör ett fast driftställe om det inte finns personella resurser på plats i staten.

Ett annorlunda resultat blev det i **DFDS –målet**<sup>80</sup> där domstolen ansåg att fast driftställe förelåg. En dansk reseorganisatör hade utsett sitt brittiska dotterbolag till försäljningsagent för bolaget i Storbritannien. Det brittiska dotterbolaget var mycket hårt knutet till det danska moderföretaget. Moderbolaget bestämde över dotterbolagets priser och produktsortiment och dotterbolaget fick inte verka för andra företag utan moderbolagets medgivande. De brittiska skattemyndigheterna begärde in moms på den försäljning som skett genom agentens bokningar då de ansåg att det danska bolaget genom agenten hade ett fast driftställe i Storbritannien. Domstolen ansåg att en juridisk person kan utgöra ett fast driftställe för en annan juridisk person om representanten är en integrerad del av sitt moderföretags rörelse och inte har någon roll som självständig ekonomisk aktör. Viktigt för e-handelsföretagen att komma ihåg är därför att låta eventuella dotterbolag som verkar för dem i olika medlemsstaterna ha en viss frihet, d v s låta bolagen verka som självständiga aktörer på

---

<sup>76</sup> Mark Baldwin, Fixed, Business and Permanent Establishments, Macfarlanes' Corporate Tax Bulletin, [www.macfarlanes.com/bulletins/tax/bulletinwherestart.html#fixed](http://www.macfarlanes.com/bulletins/tax/bulletinwherestart.html#fixed)

<sup>77</sup> ECJ C- 190/95 ARO Lease BV

<sup>78</sup> Philip Hallenborg, Elektronisk handel och indirekt skatt – ett diskussionsunderlag, Det IT-rättsliga observatoriets rapport 14/2000.

<sup>79</sup> Se t ex Volker Kabisch, Research Paper – Taxation, sid 110 samt Mark Baldwin.

<sup>80</sup> ECJ Case C-260/95 DFDS A/S

marknaden. Det är dock knappast troligt att moderföretag vill ge sitt dotterbolag denna frihet och därför är det mer sannolikt att man använder sig av en oberoende samarbetspartner för att sköta eventuell markservice. Vad som krävs för att en oberoende samarbetspartner skall anses utgöra ett fast driftställe är inte klart men om man utgår från domstolens resonemang i ARO-målet förefaller det i alla fall krävas att representanten har rätt att sluta och genomföra avtal eller att representanten är osjälvständig gentemot dess huvudman.

## 6.4 Sammanfattning

Vi har i detta kapitel sett att harmoniseringen av medlemsstaternas lagstiftning på mervärdesskatteområdet är relativt långt gången och att utvecklingen har skett genom en process över flera decennier. Vi har även pekat på hur viktig mervärdesskatten är som inkomstkälla för såväl de enskilda medlemsstaterna som för EU och att beslut på området kräver enhällighet i rådet för att ändringar skall gå igenom. Dessa två faktorer bidrar till att området diskuteras flitigt men att det har varit svårt att uppnå målsättningen om ett helt harmoniserat system som bygger på den inre marknaden. Vad gäller den elektroniska handeln har EU uttalat sin avsikt att följa OECD:s rekommendationer vilket man även gjort när det gäller bl a klassificeringen av elektroniskt levererade produkter som tjänster. Denna omklassificering av vissa varor till tjänster pga leveranssätt stämmer däremot illa överens med EG-domstolens uttalande i målet *Sparekassernes Datacenter (SDC) v. Skatteministeriet* men kanske är detta inte så konstigt då domstolen knappast kunde förutse den utveckling som skulle ske inom försäljning av digitalt levererade produkter. Eventuellt hade inte domstolen uttalat sig så allmänt om leveranssättet om den hade vetat hur utvecklingen skulle komma att se ut. Vi har också sett att den omklassificering som leveranssättet medför kan påverka var omsättningsplatsen skall anses vara och som vi skall se i kapitel 7 kan även produktens moms-kattesats påverkas av leveranssättet.

EU:s medlemsstater har ett tungt arbete, på mervärdesskatteområdet, framför sig och man kan förvänta sig att det kommer att ta tid att skapa den enhällighet som behövs för en ändring av gemenskapens lagstiftning. Mycket står på spel för de enskilda medlemsstaterna som inte gärna släpper ifrån sig någon del av sin skattebas utan att få någonting i gengäld. Ett prov för EU:s beslutsförmåga står redan för dörren då, som vi skall se mer av i kapitel 9, kommissionen har tillställt rådet ett förslag om lagändringar i syfte att förbättra regleringen av mervärdesskatt på elektroniskt levererade tjänster.

## 7 SVERIGES MERVÄRDESSKATTESYSTEM

### 7.1 Allmänt

1960 tillkom den allmänna varuskatten. Det var den första konsumtionsskatten i Sverige med någorlunda generell karaktär om man bortser från den tillfälliga omsättningsskatten som utgick under andra världskriget. Den allmänna varuskatten var en ettledsskatt vilken togs ut på försäljning av varor till icke skattskyldiga. 1968 infördes ett mervärdesskattesystem och den allmänna varuskatten avvecklades. Mervärdesskatten hade en bredare omfattning än sin föregångare. Den stadgade moms på vissa tjänster, men fortfarande låg stora delar av tjänstesektorn utanför tillämpningsområdet.<sup>81</sup>

1990 genomfördes en reform av mervärdesskattesystemet.<sup>82</sup> De förändringar som genomfördes innebar generell mervärdesbeskattning av alla varor och tjänster, med ett fåtal undantag. I och med reformen blev det svenska mervärdesskattesystemet i stort sett harmoniserat med EG:s mervärdesskattesystem.<sup>83</sup> Vid det svenska EU inträdet den 1 januari 1995 blev en stor del av EG-rätten omedelbart gällande rätt i Sverige. Andra delar implementerades under en övergångsperiod.

Som tidigare nämnts utgår idag det svenska mervärdesskattesystemet nästan helt från EG-rätten. I och med medlemskapet blev även all den praxis som utgått från EG-domstolen gällande rätt i Sverige. När en ny förordning eller ett nytt direktiv antas av ministerrådet måste Sverige anpassa sin lagstiftning i enlighet med de nya reglerna. Genom principerna om EG-rättens direkta effekt, EG-rättens företräde och att nationell rätt skall tolkas i ljuset av de innehåll och syfte i de på området gällande direktiven, återstår inte mycket utrymme för inhemska särregleringar.<sup>84</sup> Ett visst utrymme har dock funnits vilket, som vi skall se, medfört att de nationella regleringarna skiljer sig något åt.

Mervärdesskatt tas ut i Sverige på skattepliktig omsättning av varor och tjänster som sker yrkesmässigt här i landet 1:1ML. Huvudregeln är att det är säljaren som är skattskyldig för

---

<sup>81</sup> Björn Westberg, Nordisk mervärdesskatterätt, sid 147

<sup>82</sup> Prop. 89/90:111, om reformerad mervärdesskatt m m.

<sup>83</sup> Westberg sid. 149

moms. Vid försäljning av varor mellan näringsidkare i olika medlemsländer och inom vissa tjänsteområden är det dock köparen som är skyldig att betala moms till staten. Frågan om vilken stat som har beskattningsrätten vid internationell handel avgörs av en rad faktorer. Exempel på frågor som måste beaktas är: Är det en vara eller tjänst? Är köparen näringsidkare eller konsument? Och var är produkten omsatt? Den generella normalskattesatsen för mervärdesskatt är 25%.<sup>85</sup> Regelverket är utformat så att det är denna skattesats som gäller om inget annat nämns. I Sverige är de lägre skattesatserna 6% och 12%.<sup>86</sup> Vissa varor och tjänster är helt momsbefriade. De befriade varorna och tjänsterna finns uppräknade i kapitel 3 i ML. Vi räknar inte upp vilka varor och tjänster som har respektive skattesats i Sverige utan tar endast upp skattesatser för specifika produkter då det krävs för att uppfylla syftet med denna uppsats.

## 7.2 Vara och tjänst

Den svenska mervärdesskattelagens 1 kap 6§, som bygger på EG-rätten, har följande definition av vara och tjänst:

*Med vara förstås materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.*

Även mervärdesskattelagen skiljer alltså mellan vara och tjänst. För att något skall klassificeras som vara krävs, enligt 1:6 ML, att det är ett materiellt ting. Undantag görs dock för fastighet, gas, värme, kyla och elektrisk kraft som räknas som vara trots att de knappast kan anses utgöra ett materiellt ting. Den svenska definitionen av vara skiljer sig något från den i sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>87</sup> I ML talar man om materiella ting medan sjätte mervärdesskattedirektivet artikel 5 talar om egendom.<sup>88</sup> För att uppnå samma omfång och ändamål som den EG-rättsliga regeln har man i ML fått lägga till fastighet till de uppräknade av produkter som inte kan sägas omfattas av grundbegreppet (materiella ting).<sup>89</sup>

### *Betydelsen av leveranssätt*

---

<sup>84</sup> Se kapitel 6.1.

<sup>85</sup> Mervärdesskattelagen 7:1 1<sup>st</sup>.

<sup>86</sup> Mervärdesskattelagen 7:1 2 och 3st.

<sup>87</sup> Sjätte mervärdesskattedirektivet, Artikel 5, 1p och 2p.

<sup>88</sup> Se kapitel 6.2.

Elektronisk handel finns inte nämnt någonstans i ML utan utgångspunkten är att de allmänna reglerna för varor och tjänster är tillämpliga även på elektronisk handel. Vid bestämmande om något är en vara eller tjänst skall leveranssättet egentligen inte spela någon roll. (se bl a målet *Sparkassernes*)<sup>90</sup> Detta gäller dock inte produkter som levereras on-line vilka enligt RSV alltid skall ses som tjänster, oavsett att de hade klassats som varor om de hade levererats i sin ursprungliga form. Anledningen till detta är att produkter som i sin vanliga fysiska form betecknas som en vara ”dematerialiseras” när de levereras digitalt. Att varan ”dematerialiseras” betyder att den förlorar, vad man traditionellt kallar fysisk form, d v s det går inte längre att ta på den. Dessa kallas ibland digitaliserade varor och är i mervärdesskattelhänseende alltså att betrakta som en tjänst.<sup>91</sup> Den i Sverige gjorda indelningen överensstämmer här med EG och OECD som också har uttalat stöd för klassificeringen av digitala produkter som tjänster. Med utgångspunkt i ML 1:6 kan det tyckas naturligt och oproblematiskt att digitala produkter klassas som tjänster då de inte utgör ett materiellt ting men som vi nedan skall se kan detta synsätt skapa en beskattning som är snedvriden och som strider mot beskattningsrättens övergripande principer. Ta till exempel musik som är en produkt som kan levereras både som vara (fysisk leverans) och tjänst (elektronisk leverans). En CD-skiva som man köper i skivhandeln är ett materiellt ting som man kan ta på och utgör således en vara. Om du istället laddar hem samma musik över nätet betecknas produkten som en tjänst eftersom den förlorat sin fysiska identitet. Konsekvensen blir att musiken kan komma att behandlas olika i mervärdesskattelhänseende beroende på hur den levereras.

Omklassificeringen av produkter från varor till tjänster på grund av ändrat distributionssätt kan alltså få olyckliga konsekvenser. För att åskådliggöra problemen med detta synsätt applicerat på mervärdesskattelagen skall vi illustrera effekterna med hjälp av ett enkelt exempel. Pondera att du önskar läsa om gårdagens svenska medaljörer i OS och att du därför vill köpa ett exemplar av tidningen ”Sportblaskan”. Tidningen finns både på nätet, vilket du har lätt tillgång till genom din dator, och i kiosken nere på gatan. Om du väljer att gå ner på gatan för att köpa ett fysiskt exemplar av tidningen kommer i priset för din tidning ingå de 6% moms (tidningsmoms) som tas ut på nyhetstidningar. Om du istället väljer att plocka ner tidningen från nätet (vi bortser från att de flesta dagstidningar idag erbjuder tidningen utan

---

<sup>89</sup> Björn Westberg, *Mervärdesskatt – en kommentar*, 1997, sid 52.

<sup>90</sup> ECJ C-2/95, 5 juni 1997, *Sparkassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet*.

<sup>91</sup> RVS:s skrivelser 980519, sid.15.

kostnad på nätet) anses du inte längre köpa en vara i form av en tidning utan du anses köpa en informationstjänst och får därför betala normal moms, d v s 25 %. Effekten blir att momsreglerna styr marknaden på ett sätt som är olyckligt för en marknad som bygger på fri konkurrens. Varför skall högre momssats tas ut på en produkt bara för att den levereras online. Om man även i fortsättningen skall ha detta klassificeringssystem bör lagstiftaren se till att skattesatserna för samma sorts produkter är neutrala.

### *Kritik av den nuvarande indelningen i vara och tjänst*

En hel del kritik har förekommit av skattemyndigheternas något stelbenta indelning av produkter i de två grupperna. Gustaf Johnssén, på det IT-rättsliga observatoriet, anser t ex att synsättet är illa underbyggt och stämmer dåligt med verkligheten. Det finns enligt Johnssén inte någon ”tydlig motsatsställning mellan materiella och immateriella tillhandahållanden” av digital information, utan utmärkande för den digitala informationen är just dess ”kvasimateriella karaktär”. Den digitala informationen ”finns fysiskt lagrad, t ex på en CD eller hårddisk, men den är flyktig och kan lätt mångfaldigas, raderas och behandlas på andra sätt.”<sup>92</sup> Således kan en vanlig fysisk leverans ha vissa immateriella inslag. Johnssén anser även att den rådande indelningen av digital information i begreppen vara eller tjänst beroende på hur den levereras kan strida mot neutralitetsprincipen, en princip som RSV, EU och OECD upprepade gånger nämnt som fundamental för hur beskattningen av E-handel bör utformas.<sup>93</sup> En bok som levereras fysiskt, t ex genom en bokhandel eller med posten, ses på ett annorlunda sätt än en bok som levereras digitalt till någons dator. Är detta verkligen ett lämpligt tillvägagångssätt? Ser köparen produkten som en skrift av en författare som han önskar läsa borde ju produkten mervärdesskatterättsligt behandlas likadant oavsett på vilket sätt den levereras.

### **7.3 Omsättningsplats**

För att RSV skall kunna ta ut mervärdesskatt för varor och tjänster krävs som ovan nämnts att omsättningen har skett i Sverige. ML:s kapitel 5 reglerar var tjänster skall anses omsatta. Enligt 1 § första stycket skall tjänsten anses omsatt utomlands om inte 2-8 §§ i kapitlet stadgar annorlunda. Av dessa paragrafer är 7 §, som bygger på sjätte mervärdesdirektivets

---

<sup>92</sup> Gustav Johnssén, sid. 42

<sup>93</sup> A a, sid. 43f.

artikel 9, den viktiga för oss. 7 § består av tre stycken, varav det första och tredje stycket beskriver i vilka fall de tjänster som finns uppräknade i andra stycket skall anses omsatta inom landet. Bland de tjänster som finns uppräknade i 2 stycket återfinns tillhandahållande av information och ADB samt utarbetande av system eller program för ADB. För att se om paragrafen överhuvudtaget kan bli tillämplig bör man således börja med att kontrollera huruvida tjänsten i fråga finns med bland de uppräknade tjänsterna i andra stycket. Gör den inte det är den troligtvis (med förbehåll att den kan omfattas av 2-6 §§ eller 8 § vilka ej är intressanta för de tjänster vi behandlar) omsatt utomlands enligt huvudregeln i 1 §. Om tjänsten istället finns uppräknad i 7 § 2 stycket bedöms omsättningslandet enligt 1 o 3 styckena.

Första stycket reglerar omsättningslandet för tjänster importerade till Sverige. Enligt 1 stycket 1 punkten skall en i utlandet tillhandahållen tjänst som finns uppräknad i 2 stycket anses omsatt i Sverige om den *”tillhandahålls från ett annat EG-land eller från ett land utanför EG och förvärvaren är en näringsidkare som antingen har ett fast driftsställe i Sverige till vilken tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar fast driftsställe, han är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige”*.

**Exempel:** AB Konsumentinformation (ABK), beläget i Göteborg, köper från ett företag i USA information om amerikanska konsumenters köpbeteende. Leveransen sker över Internet genom att ABK mot betalning laddar hem informationen från det amerikanska företagets databas. Skatt skall erläggas i Sverige då det handlar om en sådan informationstjänst som finns uppräknad i ML 5:7 2st.

1 stycket 2 Punkten stadgar att en i 2 stycket uppräknad tjänst skall anses omsatt i Sverige även då den *”tillhandahålls från ett land utanför EG och förvärvas av någon som inte är en näringsidkare och förvärvaren är en svensk juridisk person eller är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige”*.

**Exempel:** Pelle (konsument) köper med anledning av sitt stora intresse för marknadsföring samma produkt som i det ovan angivna exemplet. Resultatet blir av samma skäl som ovan att beskattning skall ske i Sverige.

**Exempel:** Pelle bestämmer sig istället för att ladda ner musik eller dataspel från en databas i USA. Enligt RSV skall även dessa tjänster beskattas i Sverige eftersom de utgör en sådan informationstjänst som omfattas av ML 5:7 2st.<sup>94</sup> Vår uppfattning är dock, som vi skall se nedan, inte lika glasklar på denna punkt som RSV:s.

Tredje stycket reglerar omsättningslandet för tjänster som exporteras från Sverige. Där stadgas att tjänster som är uppräknade i 2 stycket skall anses omsatta utomlands om de tillhandahålls en näringsidkare i ett annat EG-land, tillhandahålls en konsument eller näringsidkare utanför EG eller tillhandahålls från ett annat EG-land till en konsument i Sverige.

Det förefaller viktigt för RSV:s del att få in så många produkter som möjligt under 2 stycket då man annars riskerar att förlora skatteintäkter på importerade varor. Extra intressant är de tjänster som tillhandahålls konsumenterna i Sverige från ett land utanför EG. Enligt RSV faller alla digitaliserade tjänster under 2 stycket och skall alltså beskattas i Sverige om de tillhandahålls en konsument i Sverige från ett land utanför EG. Uppenbarligen har inte resten av EU-länderna denna uppfattning eftersom en av de viktigaste anledningarna till det förslag till ändring av det sjätte mervärdedirektivet som kommissionen lade fram i juni<sup>95</sup> är just det faktum att direktivet omöjliggör för länderna att beskatta ett flertal digitala tjänster som tillhandahålls konsumenterna inom EU från länder utanför EU. Vår uppfattning är att RSV eventuellt rör sig på gränsen för vad som tillåts enligt det sjätte mervärdedirektivet och mervärdesskattelagen.

RSV klassar ett flertal ”tjänster” som levereras on-line som tillhandahållande av information vilket faller under 6:e mervärdedirektivet 9.2e och 5 kap 7§ st 2 p 5 ML. Exempel på ”tjänster” som enligt RSV kan ses som tillhandahållande av information om de levereras digitalt on-line är böcker, nyhetssändningar, tidningar, rapporter, nothäften, kartor, illustrationer, fotografier, CD-skivor, DVD- och videofilmer.<sup>96</sup> Hur RSV kommit fram till sin uppfattning att begreppet informationstjänster skall ges ett så pass brett tillämpningsområde har vi inte lyckats klarlägga. I proposition 1989/90:111 ägnas endast en halv sida åt informationstjänster och inget som RSV kan stödja sig på i sin argumentation nämns.

---

<sup>94</sup> RSV:s skrivelser 980519, sid. 15 samt Skattemyndigheterna i Göteborg (REK, Specialrevision), Erfarenhetspromemoria – On-linehandel, 1999

<sup>95</sup> KOM(2000) 349 slutlig



Intressant är dock att den dåvarande finansministern i sitt förslag uttrycker sig på följande sätt: ”Skatteplikten utvidgas till att omfatta även **renodlade** informationstjänster.”<sup>97</sup> Vad som avses med ordet renodlade nämns inte men enligt vår uppfattning känns begreppet snarare som begränsande än utvidgande för vad som skall anses utgöra en informationstjänst. Vår åsikt är företag som säljer över nätet samt konsumenter som köper över nätet bör vara på sin vakt och inte ta RSV:s kommentarer som någon given sanning. Det är möjligt att en del av de åsikter som RSV för fram inte skulle hålla vid en rättslig prövning vid nationella domstolar eller vid EG-domstolen. Ännu finns ingen praxis vad gäller tillämpningen av begreppen vara och tjänst på informationsöverföringar. RSV:s syn på skräddarsydda program överensstämmer med den tidigare inställningen, dvs alla skräddarsydda program klassas som tjänst. Standardsystem däremot klassas normalt som vara men om det laddas ner digitalt över nätet anses det istället utgöra en **informationstjänst** enligt ML 5:7 2st p5.<sup>98</sup> Vad RSV bygger denna uppfattning på redovisas ej vilket är lite tråkigt eftersom man normalt inte tänker på ett standardiserat dataprogram när man hör ordet information. Att det elektroniskt levererade dataprogrammet utgör en tjänst torde nu för tiden vara oomtvistat men att den är en informationstjänst anser vi inte lika självklart. Vilken information får man genom t ex ett ordbehandlingsprogram, kalkyleringsprogram eller rent av ett dataspel?

Mjukvara kan alltså ses som såväl tjänst som vara. Ofta innehåller dock mjukvaran både immateriella delar (innehållet) och materiella delar (bäraren). Hur skall man då göra när en produkt innehåller kännetecknen för såväl vara som tjänst? Antingen kan man se på vad den huvudsakliga prestationen består av och klassificera produkten efter denna, **huvudsaklighetsprincipen**. Eller så kan man dela upp prestationen i en varudel och en tjänstedel, **delningsprincipen**. Huvudregeln i skatterätten är delningsprincipen.<sup>99</sup> För att man skall kunna använda delningsprincipen krävs dock att man kan särskilja prestationerna från varandra. Även om mjukvara enligt teorin kan delas upp i vara och tjänst görs åtskillnaden, som ovan nämnts, i praktiken mellan standardprogram och skräddarsydda program. Detta gäller dock bara mjukvara som levereras off-line. Mjukvara som levereras on-line ses, som vi ovan nämnt, automatiskt som tjänst oavsett om det är ett standardprogram eller skräddarsytt program.

---

<sup>96</sup> RSV:s skrivelse 980519, sid. 15.

<sup>97</sup> Prop. 1989/90:111, sid 111.

<sup>98</sup> RSV:s skrivelse 980519, sid. 16.

Det förefaller i vissa fall som att ramen som EU lagt vilken ligger till grund för svensk lagstiftning tänjs något av RSV och att man därför rör sig i gränslandet för vad som är tillåtet enligt sjätte mervärdessdirektivet. RSV har behandlat elektronisk handel i ett par skrifter och deras syn på digitalt levererade produkter har varit glasklar. Dessa tjänster skall till varje pris beskattas och i brist på utförliga regler från lagstiftaren agerar man på egen hand för att skapa ramar för beskattning i den nya ekonomin. Vad man dock skall komma ihåg är att RSV inte har några lagstiftande befogenheter. Finns det ingen rätt att beskatta en transaktion enligt svensk skattelagstiftning kan RSV inte självmant skapa en sådan. RSV har trots sina kategoriska uttalanden på ett område som är mycket osäkert inte givit några klagörande skäl för deras resonemang. Man säger att allt som kan levereras on-line omfattas av ML 5:7 men man förklarar inte hur t ex musik levererat on-line kan anses utgöra tillhandahållande av information. Semantiskt kan musik knappast anses utgöra en informationstjänst och informationsbegreppet har, enligt vad vi har kunnat utröna, behandlats mycket knapphändigt i förarbetena så RSV har knappast något där att stödja sin uppfattning på. Man kan därför få uppfattningen att RSV karvar lite här och där i det gamla pusslet för att kunna passa in de nya bitarna med dess moderna passform.

### *Tillämplig mervärdesskattesats på försäljning av musik över nätet*

Mattias Fri och Maj-Britt Remstam, skattejurister på Ernest & Young AB i Stockholm, har på uppdrag av en klient (nedan kallat bolaget) ställt en brevfråga till RSV. Syftet med frågan var att klargöra hur en upplåtelse av musik till konsumenter över Internet skulle klassificeras i mervärdesskatt hänseende och vilken momsskattesats som skulle tas ut på upplåtelsen. Bakgrunden till frågan var att bolaget hade för avsikt att, i Sverige eller något annat lämpligt land, börja sälja musik on-line. Bolaget hade genom överenskommelser med skivbolag erhållit rätten att vidareupplåta skivbolagens musik över nätet. Köpare av tjänsten skulle vara konsumenter och vidareupplåtelsen skulle ske genom att köparna gick in på bolagets hemsida på Internet för att göra sin beställning. Innan beställningen görs måste dock köparen godkänna de avtalsvillkor bolaget uppställt samt ange sitt kontokortsnummer. Efter genomförd kontroll kunde köparen välja mellan att lyssna direkt på musiken eller ladda ner den och kunden

---

<sup>99</sup> Philip Hallenborg, sid. 22.

debiterades för tjänsten. I avtalet stadgas bl a att köparen inte får utnyttja musiken för kommersiella syften och bolaget såg därför alla köpare som konsumenter. Försäljning av tjänster från en näringsidkare i Sverige till konsumenter inom EU beskattas enligt huvudregeln i EG-rätten i ursprungslandet, dvs Sverige, och följaktligen bestäms mervärdesskattesatsen enligt mervärdesskattelagen.

En försäljning av en produkt som levereras digitalt ses, som ovan nämnts, som en tjänst i mervärdesskatthänseende. I detta fall var man överens om att produkten skulle ses som en tjänst. Oenighet förelåg dock över huruvida det var en vanlig tjänst som skulle beskattas med 25% eller om, som bolaget ansåg, tjänsten kunde räknas som en sådan upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1, 4 eller 5§ i upphovsrättslagen vilket enligt 7 kap 1§ tredje st. p. 4 ML skulle medföra en skattesats på 6%. Alternativt ansåg bolaget att försäljningen utgjorde en ”upplåtelse av sådan rättighet till ljudupptagning av utövande konstnärns framförande av konstnärligt verk” som enligt 7 kap. 1§ tredje st. p. 5 ML medför en skattesats på 6%.<sup>100</sup>

Bolaget byggde bland annat sitt resonemang på att de upplåter ”en klart specificerad och begränsad rätt för individer att inom vissa ramar tillgodogöra sig och förfoga över musikaliska verk eller delar av sådana verk”.<sup>101</sup> Köparen kan sedan, inom avtalets ramar, utnyttja musiken på det sätt denne önskar. Bolaget ansåg därför att den förfoganderätt som köparen erhåller inte kan klassas som köp av ett bestämt exemplar enligt URL. Upplåtelsen kan därför enligt bolaget endast vara att hänföra till en sådan rättighet som skyddas enligt URL. RSV var dock av annan åsikt. Kunderna hade inte erhållit någon rätt att utnyttja verket kommersiellt utan den rättighet för kunden att framställa ett exemplar av verket följer redan av 12§ i URL. Således föreligger en överlåtelse av ett enstaka exemplar och mervärdesbeskattning skall därför utgå med 25% enligt huvudregeln för omsättning av tjänst.

Vår uppfattning är att RSV:s uppfattning är den riktiga. Enligt 12§ Upphovsrättslagen inskränks upphovsmannens upphovsrätt på så vis att *var och en får framställa ett exemplar av offentliggjorda verk för eget bruk*. Den lägre skattesatsen på 6% är endast tillämplig när köparen ur upphovsrättssynpunkt erhåller något utöver det han tillförsäkras genom ett vanligt

---

<sup>100</sup> Musik on-line, RSV:s skrivelser 991216, dnr. 10940-99/120, sid. 1, <http://www.rsv.se/skatter/skrivelser/skrivelser19991216.html>

köp och denna del kan ses som den huvudsakliga delen av prestationen. I detta fall är så inte fallet eftersom köparen inte erhåller någonting utöver det han tillförsäkras genom köpet. Upphovsrättslagen ger ju köparen rätt att kopiera musiken för eget bruk i den mån detta behövs för att kunna använda den köpta produkten, d v s musiken. Kopiering och nerladdning av musiken på exempelvis hårddisken är ett exempel på vad köparen kan behöva göra för att kunna använda produkten på ett normalt sätt. Vi kan inte se någon anledning till varför omsättningen skall anses som en upplåtelse eller överlåtelse av en upphovsrätt. Om detta resonemang skulle vinna gehör kommer produkter baserade på en immateriell rättighet, i stort sett alla produkter, ses som en upplåtelse av immaterialrätt. Frågan är dock intressant rent principiellt då den åskådliggör vilka frågor som kan uppstå till följd av det nya leveranssättet. Om omsättningen skulle ha setts som upplåtelse eller överlåtelse av immaterialrätt hade nya neutralitetsproblem uppstått. I detta fall till fördel för digitalt levererade tjänster och till nackdel för fysiskt levererade.

### *En jämförelse med Storbritanniens syn på digitaliserade produkter*

Storbritannien är ett exempel på en nation inom EU där synen på beskattningen av digitaliserade produkter skiljer sig från RSV:s. Enligt brittisk rätt skall standardprogram, normala tjänster utförda av experter inom alla yrkesmässiga områden (inklusive skräddarsydda dataprogram) samt tillhandahållande av information beskattas i Storbritannien om de köps av en brittisk konsument från en näringsidkare utanför EU.<sup>102</sup> Begreppet information inkluderar fakta och uppgifter som digitaliserade nyhetstidningar, tekniskt material samt utbildningsmaterial. Så här långt överensstämmer den brittiska uppfattningen med RSV:s. Vad som dock skiljer britternas syn från RSV:s är att britterna anser att vissa andra digitala tjänster alltid skall beskattas där säljaren av tjänsten finns. Detta gäller oavsett om köparen är en näringsidkare eller en konsument och oavsett om det är en gemenskapsintern transaktion eller inte. Dessa digitaliserade tjänster är musik (liknande vanliga CD:s eller kassetter), filmer, videofilmer, spel samt böcker eller tidskrifter av skönlitterär eller nöjes natur.<sup>103</sup> Troligt är att britterna inte ansett sig kunna beskatta import av dessa tjänster på grund av att de inte omfattas av artikel 9.2e i sjätte mervärdedirektivet. Det vill säga de är inte sådana tjänster som medför att nationerna får frångå ursprungsprincipen

---

<sup>101</sup> Mattias Fri och Maj-Britt Remstam, Vilken mervärdesskatt är tillämplig vid försäljning av musik på Internet?, Skattenytt, 2000, sid. 431.

<sup>102</sup> VAT Act 1994, paragraph 1 and 3, <http://www.hmce.uk/bus/vat/e-comm8.htm>

för att undvika snedvriden konkurrens, ofrivillig skattebefrielse eller dubbelbeskattning. Intressant här är att VAT skall tas ut i Storbritannien vid försäljning av dessa tjänster till ett annat EU-land. Principen är den motsatta till den som RSV anser gälla för försäljning till skattskyldiga, dvs att skatt skall tas ut i destinationslandet. En möjlighet för dubbelbeskattning eller utebliven beskattning föreligger således här vid handel mellan näringsidkare i Sverige och Storbritannien. En, enligt vår mening, trolig anledningen till att Sverige och Storbritannien behandlar dessa tjänster på olika sätt är alltså att deras tolkning av tillhandahållande av information i artikel 9.2e i sjätte mervärdedirektivet skiljer sig åt.

#### **7.4 Sammanfattning**

Sverige är som medlemsstat i EU givetvis tvungen att följa de beslut som fattats inom mervärdesskattområdet i EU. Som vi har sett finns det dock ett visst utrymme för staterna att bestämma själva över de nationella bestämmelserna även på mervärdesskattområdet. Det är omfattningen av denna självbestämmanderätt samt sättet Sverige tillämpar EG-lagstiftningen som är intressant när vi tittar på Sverige som en enskild stat. Det har i kapitlet pekats på att RSV varit förhållandevis offensivt i sitt sätt att bedöma utrymmet för beskattning av elektroniskt levererade tjänster som importerats till Sverige. RSV har här en mer extensiv syn på sin rätt att beskatta än vad skattemyndigheterna i flera andra medlemsstater, t ex Storbritannien och Irland, har. Detta är olyckligt eftersom det bland annat medför risker för dubbelbeskattning och utebliven beskattning. Problemet bekräftas av skattejuristerna Mattias Fri och Thomas Karlsson på Ernst & Young som enligt egen utsago dagligen stöter på ”situationer där medlemsländernas tolkningar av omsättningslandsbestämmelserna leder till utebliven beskattning eller dubbelbeskattning.”<sup>104</sup> Vi har i detta kapitel även visat på den bristande skatteneutraliteten mellan ”likvärdiga produkter” som kan bli effekten av att klassificeringen i vara och tjänst görs beroende av det levereranssätt som används. I övrigt kan det konstateras att även regler utanför mervärdesskattlagstiftningen, t ex tullregler, kan få betydelse för hur stor mervärdesskatten blir på en importerad produkt då olika regler gäller för varor och tjänster. Mer om detta i kap 11.1.

---

<sup>103</sup> Basic rule under section 7 (10) of the VAT Act, <http://www.hmce.uk/bus/vat/e-comm8.htm>

<sup>104</sup> Mattias Fri och Tomas Karlsson, EG-kommissionens förslag till ändringar av mervärdesskatteordningen för elektronisk handel, Svensk Skattetidning, nr 6-7/2000, sid 602.

## 8 USA:S KONSUMTIONSSKATTESYSTEM

### 8.1 Allmänt

#### *Sales och Use tax*

USA är ett få OECD-länder i vilket man inte har någon mervärdesskatt. Istället har man ett system med sales tax (försäljningsskatt) och use tax (användarskatt). Sales och use tax är ettledsskatter och tas bara ut i sista försäljningsledet, oftast mot konsument. Skatterna är inte nationella utan ligger på delstatsnivå. Varje delstat beslutar själv vilka konsumtionsskatter de skall ha, vilken skattesats och vilka varor och tjänster som skall omfattas.

Sales tax är en skatt som påförs varor och tjänster vid försäljning eller leasing. Det är säljarens skyldighet att påföra sales tax på bruttoförsäljningspriset och det är också säljaren som skall betala in skatten till skatteförvaltningen. Den andra typen av konsumtionsskatt som används i USA är use tax. Use tax påförs direkt på konsumenten och skall deklarerar och betalas av konsumenten själv i det fall näringsidkaren inte har något samband ”nexus”(Se nedan) till den stat där produkten konsumeras. Om näringsidkaren har ett samband till staten där produkten konsumeras är det dock dennes skyldighet att samla in skatten.<sup>105</sup>

Det faktum att beskattningen sker på delstatsnivå har i princip gjort det omöjligt för delstaterna att beskatta elektronisk handel som sker över delstatsgränserna. Effekten har blivit att den elektroniska handeln i stort sett är skattefri i USA. RSV beskriver USA som ett skatteparadis för E-handel men betonar samtidigt det faktum att on-line försäljningen i teorin inte är skattebefriad ens i USA. Det som gör e-handeln skattebefriad i praktiken är istället ett antal lagar som gör det omöjligt för skattemyndigheterna att beräkna och driva in den skatt som rättmätigen skall betalas.<sup>106</sup> Enligt federal lagstiftning kan en delstat inte driva in skatt vid försäljning till en annan delstat<sup>107</sup> och därför finns det inget som kan tvinga näringsidkaren att redovisa skatt för försäljning till kund utanför den delstatliga jurisdiktionen. Meningen är istället att kunden själv skall redovisa för skatten, use tax, i den delstat där varan konsumeras men då detta är väldigt svårt för skattemyndigheterna att

---

<sup>105</sup> RSV Rapport 2000:9, sid 326.

<sup>106</sup> RSV Rapport 2000:9, sid 326

<sup>107</sup> The Commerce Clause, se nedan

kontrollera är efterlevnaden mycket låg. Enligt RSV har många on-line återförsäljare utnyttjat detta bland annat genom att bara vara fysiskt representerade i de fem amerikanska delstater som inte påför sales tax, Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire och Oregon.<sup>108</sup>

Ett annat problem som föreligger i USA är att det finns väldigt många skattejurisdiktioner och därmed också ofantligt många skatteregler. Det finns inte bara självbestämmande på delstatsnivå utan dessutom finns det otaliga regioner inom delstaterna som tillåts av delstaterna att ta ut olika skatter. Alla dessa skattejurisdiktioner och skatteregler lägger en mycket tung börda på företagen om dessa finns fysiskt etablerade över hela USA och därför är tvungna att redovisa skatt till alla dessa skattemyndigheter som alla tillämpar olika regler.

### *Centrala Institut*

När man studerar vilka regler som gäller för e-handeln i USA dyker vissa institut upp gång på gång. Vi skall gå igenom de tre institut som vi anser vara de mest relevanta för att få en förståelse för varför systemet ser ut som det gör. De institut det handlar om är Internet Tax Freedom Act, Commerce Clause och Due Process Clause. Medan Commerce Clause och Due Process Clause är gamla institut som har allmän tillämplighet så är The Internet Tax Freedom Act en ny lag som endast gäller för handel på Internet.

### *The Internet Tax Freedom Act*

Den 21 oktober 1998 antog den amerikanska kongressen en lag som kommit att kallas ”The Internet Tax Freedom Act” (ITFA). Lagen medför ett treårigt moratorium (fram till 21 oktober 2001) för multipla och diskriminerande skatter på elektronisk handel. Syftet med lagen är att främja e-handeln och att under tiden utreda hur den skall beskattas på lämpligt sätt. Moratoriet gäller för alla produkter som beställs on-line och förbjuder delstaterna och de lokala jurisdiktionerna att a) införa nya skatter på on-line transaktioner som redan är föremål för beskattning i en annan jurisdiktion (en multipel skatt) eller b) påföra on-line handel skatter som ej tas ut på traditionell handel (en diskriminerande skatt).<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> RSV rapport 2000:9, sid 327

<sup>109</sup> The Delaney policy group, The Internet and taxes: The only certainty is uncertainty s 5, [www.delanepolicy.com/publications/net\\_tax.htm](http://www.delanepolicy.com/publications/net_tax.htm)

## *Multipel skatt*

Med multipel skatt avses i ITFA en skatt som drabbar samma eller väsentligen samma e-handelsförsäljning som redan är föremål för beskattning i en annan stat, utan att någon skattecredit medges för den skatt som redan är betald i den andra staten.<sup>110</sup>

## *Diskriminerande skatt*

I ITFA nämns tre typer av diskriminerande skatter<sup>111</sup>:

1. Skatter som endast tas ut på e-handel.
2. Skatter som bara baseras på en invånares access till en server
3. Skatter som baseras på att en leverantör av Internettjänster klassas som agent för en distansförsäljare.

## *Förlängning av moratoriet*

Den kommission som bildades 1998 för att utreda beskattningen av e-handel kom med sitt slutbetänkande i april i år. I slutbetänkandet föreslogs att moratoriet mot skatter på Internet skall förlängas med fem år och att USA även på det internationella planet skall verka för liknande förbud mot nya skatter på e-handel. Förslaget om en förlängning av moratoriet godkändes av Representanthuset den 10 maj i år och ligger nu för beslut i Senaten.<sup>112</sup>

## *Commerce Clause*

När man studerar den mellanstatliga handeln i USA stöter man ofta på "The Commerce Clause". Det lagrummet som har kommit att bli kallat Commerce Clause (CC) återfinns i De Förenta Staternas konstitution<sup>113</sup> *article 1 section 8 clause 3*, och lyder enligt följande:

*"The Congress shall have power to regulate commerce with foreign nations, and among the several States, and with the Indian tribes."*

---

<sup>110</sup> Richard W. Giuliani - Michael J. Nathanson - Kimberly B. Wethly, The Internet Tax Freedom Act: An attempt at eliminating the tolls on the e-commerce superhighway, Tax Bulletin – August 1999, [www.haledorr.com/publications/tax/1999\\_08\\_TaxBulletin.html](http://www.haledorr.com/publications/tax/1999_08_TaxBulletin.html)

<sup>111</sup> Giuliani - Nathanson - Wethly.

<sup>112</sup> [www.house.gov/chriscox/nettax](http://www.house.gov/chriscox/nettax)



Domstolarna benämner CC som en ”alltid närvarande” regel. När USA:s medborgare ratificerade Konstitutionen och därigenom gav kongressen lagstiftningskompetensen över handel med utlandet, mellan delstater och med indianstammarna, uppstod en negativ ”alltid närvarande” verkan som i praktiken förbjöd de enskilda staterna att reglera sådan handel.<sup>114</sup> Det skall poängteras att det inte råder något hinder för kongressen att stifta lagar som hindrar den mellanstatliga handeln.

Delstaterna har dock rätt att införa lagar som rör hälsa och säkerhet även om dessa skulle ha konsekvenser för den mellanstatliga handeln. När en domstol skall avgöra om en sådan lag bryter mot CC brukar man använda ”the Pike test” (*Pike v. Bruce Church*)<sup>115</sup> i vilket man ställer sig följande tre frågor: Ger lagen den stiftande staten en direkt handelsfördel vid handel med andra delstater? Är lagen diskriminerande? Läger lagen alltför stora bördor på handeln? En lag som klarar samtliga rekvisiten i ”the Pike test” är tillåten trots att den inverkar på den mellanstatliga handeln.<sup>116</sup>

Hur påverkar då CC Internet? Lagstiftning som slår mot leverantörer stoppas i allmänhet av CC. Att dessa lagar oftast stoppas beror främst på nätets gränslösa natur. Om man reglerar att visst innehåll inte får förekomma på nätet inom en delstat berör ju detta även leverantörer utanför staten. Som exempel på detta kan tas rättsfallet *ACLU--ALA v. Pataki*<sup>117</sup>, där en lag förbjöd att sexuellt material gjordes tillgängligt on-line för minderåriga. Lagen som hade stiftats av staten New York för att skydda barnen, ansågs ändå av domstolen att bryta mot CC, då den i allt för hög grad hindrade den mellanstatliga handeln. Det alternativ som står till buds för att skydda invånarna i staten mot omoralisk och bedräglig information från nätet, är att rikta lagstiftningen mot invånarna själva. Det står delstaterna fritt att förbjuda de egna invånarna viss användning av nätet, men den möjligheten används inte så ofta då den varken är populär eller effektiv.<sup>118</sup>

---

<sup>113</sup> <http://www.findlaw.com/>

<sup>114</sup> Anette Nellen, Overview to e-commerce taxation – Guide to Understanding the current discussions and debates sid. 22, [www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen\\_a/](http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/)

<sup>115</sup> *Pike v. Bruce Church, Inc.*, 397 U.S. 137 (1970)

<sup>116</sup> Text Assist for the Dormant Commerce Clause Flowchart, [www.faculty.ljs.edu/~manheimk/c11/dormant2x.htm](http://www.faculty.ljs.edu/~manheimk/c11/dormant2x.htm)

<sup>117</sup> *ALA v. Pataki*, 969 F.Supp. 160 (S.D.N.Y. 1997)

<sup>118</sup> Dan L. Burk, How State Regulation of the Internet violates the commerce clause, [www.cato.org/pubs/journal/cj17n2-2.html](http://www.cato.org/pubs/journal/cj17n2-2.html)

Grunden för begreppet Due Process Clause finner man i det femte och fjortonde tillägget till den amerikanska konstitutionen. Due Process kan enkelt förklaras som omfattningen av den federala behörigheten och de delstatliga myndigheternas behörighet. Det femte tillägget reglerar den federala behörigheten medan det fjortonde tillägget reglerar den delstatliga. Var gränsen går för behörigheten har fastslagits genom domstolspraxis.

Vi skall titta på vilket samband en fysisk eller juridisk person måste ha med en delstat för att det skall ligga inom delstatens processuella behörighet. När man skall försöka avgöra om det finns ett tillräckligt samband, kan man förenklat säga att man tittar på 1) om det finns en tillräcklig anknytning (nexus) mellan den svarande och forumstaten och 2) om de rådande omständigheterna medför att det är rättvist och rimligt att rättsskipning verkställs.<sup>119</sup> För att knyta an till uppsatsen skall vi se på vilket minimum av anknytning som krävs för att en stat skall anses ha formell rätt att enligt Due Process beskatta ett e-handelsbolag. I fallet *Quill Corporation v. North Dakota*<sup>120</sup> (Quill), vilket rörde postorderförsäljning till kunder i North Dakota, slog Högsta Domstolen fast att trots att Quill inte hade någon fysisk anknytning, så hade delstaten rätt att beskatta bolaget enligt Due Process Clause, då bolaget medvetet tillgodogjort sig inkomster i staten genom t ex utdelning av kataloger. I och med denna slutsats ändrade man på ett prejudikat från ett liknande tidigare mål där man ansåg att det krävdes försäljningskontor eller försäljningspersonal för att staten skulle ha behörighet att beskatta. Det skall tilläggas att North Dakota ändå inte hade rätt att beskatta Quill p g a att det enligt The Commerce Clause krävs fysisk närvaro i staten för att en delstat skall ha rätt att ta ut beskattning.<sup>121</sup>

## **8.2 Vara och tjänst**

Om de olika gränsdragningsfrågorna för vara/tjänst känns problematiska inom EG-rätten, är detta inget mot den situation som råder i USA. De olika delstaterna har stor självständighet när det gäller skattefrågorna vilket lett till en uppsjö av olika regler och tillämpningar. För att

---

<sup>119</sup> Ronald A. Brand, Due Process as a Limitation on Jurisdiction in U.S. Courts and a Limitation on the United States at the Hague Conference on Private International Law, February 1998, [www.state.gov/www/global/legal\\_affairs/brand/html](http://www.state.gov/www/global/legal_affairs/brand/html)

<sup>120</sup> *Quill Corporation v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992)

<sup>121</sup> Nellen, sid. 23

komplisera situationen ytterligare när det gäller vara/tjänst problematiken, har man delat upp ”vara” i två kategorier, materiell- (tangible) och immateriell (intangible) egendom. Vanligen beskattas materiell egendom medan immateriell egendom beskattas mer sällan. När det gäller tjänster varierar behandlingen i de olika staterna. Vissa stater beskattar bara ett fåtal typer av tjänst medan andra som t ex Hawaii, New Mexiko och South Dakota beskattar över 140 olika typer.<sup>122</sup>

Det finns ingen generell regel hur tillhandahållande av digitaliserade produkter behandlas och definieras i USA. I och med att USA inte har någon generell konsumtionsskatt, utan applicerar försäljnings- och användarskatten på utvalda kategorier av varor eller tjänster, så blir det avgörande om den enskilda typen av tjänst eller vara anses ingå i en kategori som beskattas. De olika delstaterna bestämmer själva vilken indelning av kategorier de skall ha, vad som ingår i dessa och om de skall beskattas. Frågan om en viss digitaliserad produkt är materiell egendom, immateriell egendom eller en tjänst beror på den enskilda delstatens lagar och domstolspraxis.

Sättet att behandla olika typer av elektroniskt överförd information beror oftast på hur statens allmänna system för sales- och use tax ser ut. I de stater som har en smal skattebas och endast beskattar materiell egendom och ett fåtal tjänster räknas oftast elektroniskt tillhandahållna produkter som någon typ av tjänst som är undantagen från beskattning, medan det i stater med en bredare skattebas innefattas även den elektroniskt överförda informationen i beskattningen. I dessa stater ses den elektroniskt överförda informationen ofta antingen som någon beskattningsbar tjänst eller materiell egendom.<sup>123</sup>

För att exemplifiera hur annorlunda samma typ av elektroniskt överförd information kan hanteras i olika delstater skall vi titta närmare på hur behandlingen av nerladdad standardiserad mjukvara varierar.<sup>124</sup>

- Vissa stater klassificerar standardmjukvara som materiell egendom. I t ex Texas ses en nerladdning av standardmjukvara som en beskattningsbar försäljning av materiell privat egendom inrymd på ett elektroniskt medium.

---

<sup>122</sup> Nellen, sid. 39

<sup>123</sup> The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II, sid. 5. <http://www.caltax.org/andersen/part2.htm>

- Andra stater behandlar elektroniskt överförd standardmjukvara som en försäljning av beskattningsbara elektroniska- eller datortjänster. Som exempel kan tas Pennsylvania som beskattar försäljning av licenser som ger rätt att använda standardmjukvara som försäljning av en datortjänst.
- Ett antal stater som inte beskattar on-line relaterade tjänster i allmänhet, har specialregler för nerladdning av standardmjukvara. I t ex Illinois behandlas standardmjukvara som materiell privat egendom oavsett hur leveransen sker.
- Det finns även ett stort antal stater som ej beskattar elektroniskt överförd standardmjukvara överhuvudtaget, trots att samma produkt beskattas om den levereras i materiell form. Exempel på stater med detta förhållningssätt är Kalifornien, Missouri och Maryland. Anledningen kan antingen vara att man ser nerladdningen som en typ av tjänst vilken man inte beskattar eller att överföringen ses som skattebefriad immateriell egendom då den inte går att uppfatta med sinnen.

Som synes varierar behandlingen kraftigt mellan de olika delstaterna. Majoriteten av staterna betraktar de olika typerna av produkter som tillhandahålls över nätet som någon typ av tjänst. Det finns som nämnts inte några generella regler för hur digitaliserade produkter skall klassificeras, utan man får studera varje delstat för sig.

### *Materiell och immateriell egendom*<sup>125</sup>

Majoriteten av staterna betraktar alltså digitaliserade produkter som någon form av tjänst. Det finns dock ett antal stater som behandlar dessa produkter som egendom. Det är här uppdelningen mellan materiell- och immateriell egendom kommer in i bilden. Då vi inom EG-rätten inte har denna uppdelning skall vi titta lite närmre på problemet. Vad är det för rekvisit som styr om en vara skall klassificeras som materiell eller immateriell? Frågan är viktig eftersom immateriell egendom ofta är undantagen från sales- och use tax.

Klassificeringsproblematiken har varit uppe i en rad rättsfall och vi skall studera några av de mer framträdande.

### *South Central Bell Telephone v. Barthelemy*<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II, s. 9.

<sup>125</sup> Nellen, s 37f

I ”South Central Bell Telephone v. Barthelemy” ansåg domstolen i Louisiana att både standardiserad- och skraddarsydd mjukvara, oberoende om den levererades på disk eller via modem, var att betrakta som materiell egendom och därmed föremål för försäljnings- och användarskatt i New Orleans. Som grund för sitt beslut anförde domstolen att mjukvara under UCC<sup>127</sup> är att anse som gods, att mjukvara är en del av den fysiska världen och att mjukvara är kunskap nerlagrad i fysisk form. Man konstaterade att överföringens syfte var att erhålla nerlagrad kunskap sparad i någon fysisk form som kunde användas av Bell:s datorer. Vidare konstaterade man att mjukvara nerladdad i fysisk form blir djupt sammanflätad med, eller en väsentlig del av det sammansatta objekt på vilket den är nerladdad, vare sig detta objekt är en diskett, ett band, en hårddisk eller något annat medium.

*Dept. of Revenue, State of Florida v. Quotron Systems Inc.*<sup>128</sup>

Skattedepartementet i Florida krävde Quotron (Q) på ca. 3.8 miljoner dollar för obetald skatt, ränta och straffavgifter för en period av fyra år. Q:s verksamhet bestod av överföring av finansiell data till banker och börsmäklarfirmer o.d. Datan levererades bara på elektronisk väg och om en kund skrev ut den mottagna informationen debiterades ingen extra kostnad och Q hade heller ingen vetskap om utskriften. Kunden hade bara tillgång till en videodisplayterminal där den finansiella informationen visades och inte till Q:s centrala processdel. Skattedepartementet påstod att Q var skyldig att betala skatt för sina överföringar av elektronisk data därför att överföring av elektroniska framställningar allmänt är att anse som försäljning av materiell privat egendom, då sådana framställningar är förnimbara för sinnen. Domstolen höll inte med skattedepartementet utan meddelade att det inte var fråga om materiell egendom eftersom framställningarna var av förgänglig natur då de inte var möjliga att ta på eller vara i besittning av (jämför tjänst i EG-rätten). Eftersom domstolen ansåg att överföringarna inte var materiell egendom var inte heller Q skyldiga att betala skatt.

*May Broadcasting Co. v. Nebraska Dept. of Revenue*<sup>129</sup>

---

<sup>126</sup> South Central Bell Telephone v. Barthelemy, 643 So.2d 1240 (La. 1994)

<sup>127</sup> Uniform Commercial Code.

<sup>128</sup> Dept. of Revenue, State of Florida v. Quotron Systems Inc., 615 So.2d 747 (Fl. 1993)

<sup>129</sup> May Broadcasting Co. v. Nebraska Dept. of Revenue, 490 N.W.2d 203 (Neb. 1992)

I *May Broadcasting Co. v. Nebraska Dept. of Revenue* ansåg domstolen i Nebraska att nyhetsprogram uppköpta av en eterutsändare var materiell egendom och därför föremål för sales- och use tax. De aktuella programmen levererades till May Broadcasting (MB) antingen via satellit, för att därefter sparas ner på band eller genom fysisk leverans av videoband eller film. MB kunde endast visa programmen enligt avtalade licensöverenskommelser och hade inte heller rätt att göra ytterligare kopior av programmen. De frågor som domstolen hade att ta ställning till var: 1) om en överföring av immateriell art var för handen, vilket skulle medföra att ingen förbrukar- eller användarskatt skulle tas ut, och 2) om det var fråga om en försäljning till en återförsäljare (dvs en försäljning för vidareförsäljning) för vilken sales- och use tax inte skulle tas ut då försäljningen inte var i slutledet.

I den första frågan kom domstolen fram till att överföringarna var av materiell art. Som grund för sitt ställningstagande konstaterade domstolen att den elektroniska signalen kunde lagras vilket inte är möjligt för ett immateriellt objekt. Vidare konstaterade domstolen att överföringsmetoden inte skall spela någon roll vid bedömningen om use tax skall tas ut. Inte heller MB:s andra argument, att ingen sales- och use tax skulle tas ut på grund av att försäljningen gjordes till en återförsäljare, accepterades av domstolen. Här konstaterade man att vad som förvärvades inte var samma sak som levererades till MB:s kunder (sändningstid till annonsörerna).

### *Sammanfattning*

I *South Central Bell Telephone v. Barthelemy* och *May Broadcasting Co. v. Nebraska Dept. of Revenue* kom domstolarna fram till att information överförd i immateriell form ändå var att betrakta som materiell egendom. Det man här tog fasta på var den omständighet att de elektroniska signalerna vid mottagandet kunde sparas ner på en fysisk enhet. Man såg förbi den omständighet att den levererade produkten vid tiden för erhållandet var i immateriell form och beaktade istället att det slutliga resultatet blev att man hade fysisk kontroll över produkten. Som stöd för sitt beslut anförde man neutralitetsskäl. Man tyckte att det var orimligt att distributionssättet skulle vara avgörande om beskattning skulle ske då den slutliga situationen, fysisk kontroll, blev densamma i båda fallen. I *Dept. of Revenue, State of Florida v. Quotron Systems Inc.* kom domstolen fram till att den datainformation som bolaget överförde till kunderna var att anse som immateriell egendom. Man ansåg att framställningen

var av förgänglig natur och ej kunde utgöra materiell egendom, då man inte fysiskt kunde ta på datainformationerna på skärmarna och inte heller på något sätt påverka innehållet.

Det man kan utläsa av rättsfallen, trots att förutsättningarna skiljer sig åt, är att man tar fasta på hur det slutliga resultatet utfaller. Om slutresultatet blir att man uppnår fysisk kontroll över produkten spelar det ingen roll hur den levererats. I *Dept. of Revenue, State of Florida v. Quotron Systems Inc.* hade kunden ingen fysisk kontroll och kunde inte påverka datainformationerna på skärmen utan bara passivt ta emot vad som visades, vilket medförde att materiell egendom ej ansågs vara för handen. I de fall domstolarna kom fram till att materiell egendom förelåg anförde man även neutraliteten som en viktig faktor för sitt ställningstagande. Det vill säga, det skall inte ha någon skattemässig betydelse hur leveransen av produkten sker.

### 8.3 Omsättningsplats

Som ovan nämnts finns det åtskilliga olika skattejurisdiktioner i USA och dessa skiljer sig från varandra även i synen på omsättningsplats. Den vanligaste uppfattningen är dock att beskattning skall ske där konsumenten befinner sig. Pennsylvania beskattar t ex datortjänster om den övervägande delen av tjänsten konsumeras i Pennsylvania och District of Columbia undantar från beskattning informationstjänster som säljs och levereras av försäljaren till ett ställe utanför distriktet. Pennsylvania har för att underlätta tillämpningen av förstnämnda regel också en bestämmelse som stadgar att datortjänster som levereras till en plats inom Pennsylvania presumeras till övervägande delen vara konsumerad i Pennsylvania.<sup>130</sup> En del stater fördelar beskattningen om konsumenten använder produkten i flera stater men det är tveksamt om detta verkligen fungerar.<sup>131</sup>

De flesta skattejurisdiktionerna i USA har bestämt sig för att sales tax skall tas ut i staten där tjänsten konsumeras. Det kan dock vara nog så svårt att bedöma var en tjänst konsumeras, inte minst när den levereras digitalt. Digitala tjänster kan t ex laddas ner på en bärbar dator och förflyttas i stort sett hur som helst. Det är ju just mobiliteten som är poängen med lap tops och man kan därför förvänta sig att datorn och dess innehåll kommer att användas på en

---

<sup>130</sup> The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II, sid. 13. <http://www.caltax.org/andersen/part2.htm>

<sup>131</sup> A a, sid. 14

mängd olika ställen. Läger man till det faktum att USA har över 7 000 olika konsumtionsskattejurisdiktioner<sup>132</sup> kommer man snabbt fram till att det skulle vara omöjligt att dela upp skatten på de olika jurisdiktioner vari tjänsten konsumeras. Således blir det troliga att skatten anses tillhöra den skattejurisdiktion där debiteringsadressen är belägen. Även här kan det dock bli problem då många företag som säljer digitalt levererade tjänster inte normalt kontrollerar vilken skattejurisdiktion kunden tillhör. Genom rättsfallen *Goldberg v. Sweet och Oklahoma Tax Commission v. Jefferson Lines*<sup>133</sup> har de olika skattejurisdiktionerna givits möjlighet att beskatta hela försäljningen av en produkt som konsumeras i fler än en stat. I dessa domar kom US Supreme Court fram till att en mellanstatlig tjänst kan beskattas i sin helhet i en stat om en del av tjänsten utförs i den beskattande staten och kunden debiteras för tjänsten i denna stat.<sup>134</sup>

Eftersom federal lagstiftning omöjliggör för skattemyndigheterna i en delstat att driva in skatt från en annan delstat kan e-handelsföretagen på ett smidigt sätt undvika konsumtionsskatt på huvuddelen av sina försäljningar. Den bristande homogeniteten i staternas och regionernas skattelagstiftning gör det möjligt för många e-handelsföretag att, utan för mycket arbete, skatteplanera så att de inte träffas av någon konsumtionsskatt alls. Ta som exempel ett e-handelsföretag som levererar varor såväl över nätet som fysiskt till konsumenter över hela USA. Företaget kan välja att etablera sig i stater som inte beskattar e-handel överhuvudtaget eller i stater som använder konsumtionsprincipen som grund för sin beskattning. När de sedan säljer produkter till konsumenter i en stat som grundar sin beskattning på ursprungsprincipen lyckas de helt undvika konsumtionsskatt. Detta blir extra lönsamt för de produkter som kan levereras digitalt då dessa inte belastas med de extra fraktkostnader som drabbar fysiska produkter som levereras långväga.

Alla är dock inte enbart positiva till on-line företagens unika möjlighet att undgå sales- och use tax. För till exempel en liten bokhandel som endast säljer fysiskt över disk kan det få förödande konsekvenser när kunderna byter till en on-line försäljare som exempelvis Amazon. Dessa on-line försäljare kan ju hålla lägre priser då de, till skillnad från bokhandeln, inte behöver lägga på någon skatt på varan. Effekten kan bli att den amerikanska

---

<sup>132</sup> David Hardesty, E-commerce and Harmonization of World Tax Systems, Part 2, November 26 2000, sid. 2. <http://ecommercetax.com/doc/112600b.htm>

<sup>133</sup> *Goldberg v. Sweet*, 488 U.S. 252 (1989), *Oklahoma Tax Commission v. Jefferson Lines, Inc.*, 115 S. Ct. 1131 (1995)



lagstiftningen indirekt subventionerar handel över nätet vilket kan medföra att kunder som utan skatteskillnaden skulle handla i den fysiska affären nu inhandlar sina böcker på nätet. En stat där de lokala bokhandlarna har klagat högljutt över den bristande neutraliteten mellan e-handels företagen och de traditionella bokhandlarna är Kalifornien. Den bristande förutsättning för sund konkurrens samt delstatens önskan att inte gå miste om skatter har därför lett till att lagstiftaren i Kalifornien har försökt att stifta en lag som skall göra e-handels företag skattskyldiga för sin försäljning i vissa angivna fall. Guvernören i Kalifornien måste godkänna lagen för att den skall träda i kraft och han har än så länge vägrat detta och istället skickat ut förslaget för vidare utredning.<sup>135</sup> Det bör påpekas att även om lagen senare går igenom är det tveksamt om lagen går att tillämpa då den kan strida mot de federala lagar som vi redogjort för ovan.

Den nya lagen som stiftades (men som behöver godkännas av guvernören för att träda ikraft) den 30 augusti 2000 är ett försök att möjliggöra beskattning av så kallade ”click and mortar” företag. Med ”click and mortar” menas on-line företag som samarbetar med ett företag som bedriver näringsverksamhet genom ett fysiskt, d v s man har ett affärsställe med försäljning av produkter som kunder kan besöka, affärsställe.<sup>136</sup> Lagen går ut på att utomstatliga detaljister som är knutna till en detaljist med försäljningslokaler inom staten kan bli skattskyldiga i Kalifornien. Förutsättningen för detta är att detaljisten säljer liknande produkter under liknande namn som den inhemska detaljisten eller att dennes faciliteter eller arbetstagare används för att marknadsföra den utomstatliga detaljistens produkter mot kaliforniska kunder. För tillfället behöver utomstatliga on-line företag som lierat sig med en inhemsk detaljist som innehar fysiska försäljningslokaler inte betala någon skatt på försäljningen i Kalifornien och detta kritiserar av bland annat David Hardesty som välkomnar den nya lagen. Hardesty anser inte att det finns något skäl ur skattesynvinkel varför e-handelsbolag skall särbehandlas.<sup>137</sup> Anledningen att vi tar upp det kaliforniska lagförslaget är att det är ett bra exempel på de delstatslagar som delstaterna stiftar i försök att komma åt skatten från e-handels företag. Det verkligt intressanta är dock de svårigheter som finns för delstaten att tillämpa en sådan lag på grund av att den kan anses strida mot federal lag. Vi

---

<sup>134</sup> The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II, sid. 14.

<sup>135</sup> David Hardesty, No Level Playing field in California, E-commerce Tax News, October 8 2000, sid. 1. <http://ecommercetax.com/doc/100800.htm>

<sup>136</sup> David Hardesty, California Sales Tax For Click and Mortar, E-commerce Tax News, sept 3 2000, sid. 1, <http://www.ecommercetax.com/doc/090300.htm>

<sup>137</sup> David Hardesty, No Level Playing field in California, sid. 1.

skall åskådliggöra detta med att ta upp ett antal relevanta rättsfall som behandlar delstatslagars förhållande till federal lag.

Ett rättsfall som åskådliggör skattemyndigheternas problem att driva in konsumtionsskatter från e-handelsföretag är ”Ohio case, SFA Folio Collections”<sup>138</sup>. I detta rättsfall försökte skattemyndigheten i Ohio argumentera för att en affär belägen i Ohio agerade som agent för ett utomstatligt företag. SFA Folio var ett postorderföretag utan fysisk närvaro i Ohio. Företaget hade dock ett samarbete med ett bolag som drev en butikskedja i Ohio. SFA Folio’s postorderkataloger fanns tillgänglig i ”Saks” butiker och butikerna tog även emot returnerade varor på uppdrag av SFA. Skattemyndigheten yrkade att ”Saks” till följd av distributionen av katalogerna samt hanterandet av det returnerade godset skulle ses som agent för SFA. Skattemyndigheten menade vidare att detta var tillräckligt för att kunna ta ut skatt av SFA på dess försäljning till kunder i Ohio. Domstolen i Ohio höll dock inte med skattemyndigheten. För det första ansåg domstolen att det ena företags status inte skulle påverka det andras då företagen ägdes av två helt olika koncerner. För det andra ansåg domstolen att omfattningen av distribuerade kataloger och returnerat gods var av sådan liten omfattning att det inte kunde utgöra ett agentförhållande.<sup>139</sup>

Samma argument som användes av skattemyndigheten i Ohio har använts utan framgång av skattemyndigheterna i ett flertal stater. Domstolarna har i allmänhet en mycket restriktiv syn på att pålägga skatt i dessa situationer. Vanligtvis har delstatsdomstolarna ansett att utomstatliga försäljare genom Commerce Clause är skyddade från skyldighet att ta ut skatt på försäljningen i de stater de, eller deras agenter, inte har fysisk närvaro. Hardesty menar att det av samma skäl kan bli svårt att tillämpa lagar som den ovannämnda kaliforniska delstatslagen. Sådana lagar kan av domstolarna komma att ses som stridande mot den federala rätten och därför vara otillämpbara. Möjligheten att tillämpa lagen mot ”click and mortar” företag kommer troligtvis att i hög grad bli beroende av mängden reklamationer. Om en affär eller affärskedja i väsentlig mån tar emot returnerat gods för ett e-handelsföretag kan denne komma att räknas som räknas som agent. Ju mer returnerat gods som tas emot desto större är risken att bli klassad som agent.<sup>140</sup> Vissa click-and-mortar företag har tolkat domen i SFA Folio som att risken att bli klassad som agent för e-handelsföretaget är minimal och har därför

---

<sup>138</sup> SFA Folio Collections, Inc. v. Tracy, 73 Ohio St. 3d 119, 652 NE2d 693 (1995).

<sup>139</sup> David Hardesty, California Sales Tax For Click and Mortar, sid. 3.

<sup>140</sup> David Hardesty, California Sales Tax For Click and Mortar, sid. 4.

uppmuntrat kundreturer till affärer med anknytning till företaget. Faktum är dock att domstolen inte argumenterade emot skattemyndighetens uppfattning att en affär eller affärskedja som tar emot returnerat gods för ett e-handelsföretag kan klassas som agent. Vad domstolen grundade beslutet på var istället att returerna skett i sådan låg omfattning att man inte kunde se affären som agent.<sup>141</sup>

Ett av de mest använda argumenten mot att beskatta utomstatliga click-and-mortar företag som samarbetar med affärer i staten är att det skulle utgöra en för stor börda. Det skulle bli nära nog omöjligt för alla utom de riktigt stora företagen att redovisa skatt i samtliga stater där man har kunder då reglerna skiljer sig i så stor omfattning mellan olika stater och mellan olika regioner. Förespråkare av skatten bemöter detta argument med att det endast stämmer in på rena e-handelsbolag. Om ett bolag som äger en e-handelsdetaljist även äger fysiska butiker i en stat hanterar ju bolaget redan skattereglerna i den staten och bolagets extra börda att redovisa skatt för e-handelsbolagets försäljning i staten kan knappast vara speciellt stor. Det enda som krävs för att lösa detta problem på ett smidigt sätt är ett system som integrerar detaljistens försäljningssystem med affärens.<sup>142</sup>

Ett annat argument som använts av skattemotståndarna är att en sådan lag skulle medföra bristande neutralitet mellan rena Internetföretag och sådana Internetföretag som samarbetar med fysiska affärer. David Hardesty tycker däremot att Internetföretag som har en partner på marknaden har så många naturliga konkurrensfördelar som inte rena Internetföretag har. Dessa konkurrensfördelar kommer att föra med sig att många kunder kommer att välja deras produkter även om de är lite dyrare. Oavsett om guvernören godkänner förslaget tror David Hardesty att fler stater kommer att följa Kaliforniens exempel och försöka införa liknande lagar.<sup>143</sup>

## 8.4 Sammanfattning

Som vi har sett skiljer sig USA:s system för sales- och use tax väsentligen från EG:s mervärdesskattesystem. Dels har de en skatt som endast tas ut i sista ledet, en skattledsskatt och dels kan man inte tala om något enhetligt system för hela USA utan konsumtionsskatter

---

<sup>141</sup> Ibid.

<sup>142</sup> Ibid.

<sup>143</sup> David Hardesty, California Sales Tax For Click and Mortar, sid. 5.

regleras på lägre nivå i delstater och regioner. Vi har även visat på ett par institut i amerikansk federal rätt som försvårar och ibland omöjliggör beskattning av produkter som säljs över statsgränserna. Den elektroniska handeln som kännetecknas just av att man på ett enkelt sätt kan marknadsföra sig mot ett i rummet ej begränsat antal människor har skördat frukterna av detta och har bl a genom att de inte betalar mervärdesskatt vunnit konkurrensfördelar gentemot den traditionella butikshandeln. Vad gäller indelningen av produkter under olika definitioner har flera delstater gått längre än bara en uppdelningen i vara och tjänst. Man har dessutom delat upp begreppet vara i materiell- och immateriell egendom. Någon enhetlig tillämpning finns dock inte mellan de olika delstaterna. Då USA har ett common law system där domstolarna lämnas ett stort utrymme för ändamålsbedömningar har vi också redovisat ett antal rättsfall som vi anser vara bra exempel på hur konsumtionsbeskattningen av e-handel ser ut i USA. Vidare kan konstateras att på grund av/tack vare det amerikanska systemets struktur kan vi förvänta oss att USA inte kommer att ha en effektiv konsumtionsbeskattning av handel över delstaterna under en mycket lång tid framöver. Det är därför troligt att USA också kommer att bekämpa beskattningen av e-handel på den internationella arenan. Något vi skall se i kapitel 9 redan har skett.

## **9 KOMMISSIONENS FÖRSLAG TILL ÄNDRING AV SJÄTTE MERVÄRDESSKATTEDIREKTIVET**

### **9.1 Allmänt**

För att anpassa EG:s regelverk för mervärdesskatt till de nya krav som uppstår genom den elektroniska handeln har den Europeiska kommissionen lagt fram ett förslag till direktiv<sup>144</sup> om ändringar i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Om det skall vara möjligt för medlemsländerna att konkurrera på den nya marknad som den elektroniska handeln medför, krävs det att det finns ett existerande regelverk och att detta regelverk är rimligt och rättvist. Förslagets ändamål är att klargöra rättsläget när det gäller de nya frågeställningar och problem som uppstår på grund av den elektroniska handelns speciella natur. Kommissionens ställningstaganden har styrts av två faktorer – att slå vakt om skatteintäkterna och att inte lägga hinder i vägen för den elektroniska handeln genom ett snedvridet och ofördelaktigt skattesystem.<sup>145</sup> Tanken är att tjänster tillhandahållna på elektronisk väg skall beläggas med

---

<sup>144</sup> Kom (2000) 349 slutlig

<sup>145</sup> Bo Forvass, Mervärdesbeskattning och elektronisk handel, Skattenytt 2000, sid. 435f

mervärdesskatt om de konsumeras inom EU och vara befriade från mervärdesskatt när konsumtionen sker utanför Unionen. Detta tankesätt följer enligt kommissionen helt de riktlinjer om neutralitet, effektivitet, flexibilitet, säkerhet och enkelhet som drogs upp vid OECD mötet i Ottawa-98. Inom förslaget ryms även en strävan att underlätta för leverantörer stationerade utanför EU samt att uppnå konkurrensneutralitet för leverantörerna inom Unionen.<sup>146</sup>

## 9.2 Det nya tillägget till artikel 9.2 med tillhörande följdändringar

Enligt kommissionens förslag skall ett nytt led ”f” läggas till sjätte mervärdesskattedirektivet artikel 9.2.<sup>147</sup> I det första stycket i det nya ledet stadgas att:

*”platsen för tillhandahållande på elektronisk väg av de tjänster som nämns i led c första strecksatsen samt av programvara, databehandling, datortjänster inbegripet webbhotell, webbdesign eller liknande tjänster samt av information, skall vara den plats...<sup>148</sup>*

I denna del definieras omfånget av det nya undantaget. Kommissionen har försökt att ringa in alla typer av tjänster som kan tänkas bli tillhandahållna via nätet.

### **Förutom definitionen av det nya ledets omfång kan förslaget sammanfattas på följande sätt:<sup>149</sup>**

1. För tjänster som tillhandahålls en kund i EU av en näringsidkare utanför EU kommer beskattningsorten att ligga i EU och de kommer följaktligen att vara momspliktiga.
2. Om dessa tjänster tillhandahålls en kund utanför EU av en näringsidkare i EU kommer beskattningsorten att vara den plats där kunden befinner sig och de kommer inte att vara momspliktiga i EU.
3. Om dessa tjänster tillhandahålls en skattskyldig person (dvs. ett annat företag) i en annan medlemsstat av en näringsidkare i EU kommer platsen för tillhandahållande att vara den plats där kunden är etablerad.

<sup>146</sup> Fakta PM från finansdepartementet EUFi/2000/991

<sup>147</sup> Se bilaga.

<sup>148</sup> Kom (2000) 349 slutlig, sid. 24.

4. Om dessa tjänster av samme näringsidkare tillhandahålls en enskild person i EU eller en skattskyldig person i samma medlemsstat kommer platsen för tillhandahållande att vara den plats där leverantören befinner sig.
5. Skatt på omsättning till företagskunder kommer att redovisas av kunden. Momsregistrering kommer därför bara att vara nödvändig om omsättningen sker till enskilda kunder.
6. Momsregistrering kommer inte att vara nödvändig för näringsidkare etablerade utanför EU, vars årliga försäljning inom EU inte överstiger ett värde av 100 000 euro.
7. Det kommer att vara möjligt att momsregistrera sig på en enda plats (som i praktiken normalt kommer att vara den medlemsstat till vilken en första momspliktig omsättning sker). Näringsidkaren kommer därmed att kunna fullgöra alla sina skyldigheter när det gäller mervärdesskatt inom EU hos en enda skatteförvaltning. Genom den sistnämnda åtgärden skapas i själva verket lika villkor för näringsidkare inom och utanför EU vid omsättning till konsumenter i EU.
8. Det kommer också att bli möjligt att genomföra alla förfaranden i samband med registrering och inlämning av momsdeklarationer på elektronisk väg.
9. Skatteförvaltningarna kommer att göra det möjligt för näringsidkarna att enkelt ta reda på kundernas skattestatus (dvs. om kunden är ett momsregistrerat företag eller inte) och detta kommer normalt att göra det möjligt för en leverantör som agerar med nödvändig försiktighet att avgöra om en transaktion bör påföras skatt.

### **Genomgång av de olika punkterna:**

**1**

---

<sup>149</sup> A a, sid. 15 och 18.

När en leverantör som befinner sig utanför EU tillhandahåller tjänster på elektronisk väg till kunder inom EU kommer beskattningsorten att ligga inom Unionen och följaktligen även att vara föremål för VAT.<sup>150</sup>

## 2

Om en leverantör inom EU tillhandahåller en kund som är lokaliserad utanför EU tjänster på elektronisk väg skall destinationsprincipen gälla och tjänsten kommer därmed inte att vara momspliktig inom EU.<sup>151</sup>

## 3

Även vid gemenskapsintern handel mellan skattskyldiga gäller destinationsprincipen vilket medför att det är köparen som skall erlägga mervärdesskatt i den stat där han befinner sig.<sup>152</sup>

## 4

Vid gemenskapsintern handel till icke skattskyldiga gäller ursprungsprincipen, vilket medför att det är leverantören som är skyldig att betala in mervärdesskatten i den stat där han befinner sig.<sup>153</sup>

## 5

Utgångspunkten när det gäller leveranser till företag är att det är kunden som redovisar skatten på omsättningen (reverse charge). Denna regel har sin legitimitet i artikel 21.1b i sjätte mervärdesskattedirektivet. I artikeln stadgas att ”leverantören av tjänsterna skall vara solidarisk ansvarig för betalning av skatten”. Av tjänsterna i artikel 9 är det bara de intellektuella tjänsterna i artikel 9.2e som för närvarande omfattas av artikel 21.1b, men det är Kommissionens mening att den skall utvidgas till att även gälla de tjänster som överförs på elektronisk väg i den nya artikeln 9.2f. Då detta förhållande endast gäller om man levererar till företagskund måste leverantören kunna identifiera motpartens skattestatus. Leverantören måste alltså veta om kunden är mervärdesskatteregistrerad eller ej. För att kravet på

---

<sup>150</sup> KOM(2000) 349 slutlig, sid. 14f.

<sup>151</sup> A a, sid. 15.

<sup>152</sup> A a, sid. 15.

identifiering inte skall verka hämmande på den elektroniska handelns utveckling krävs det att man kommer fram till lösningar som gör det möjligt för säljaren att verifiera kundens status i samma ögonblick som den elektroniska transaktionen äger rum.<sup>154</sup> Enligt Bo Forvass finns det två sätt att uppnå detta mål. Det ena är att modernisera och utöka det nuvarande VIES-systemet<sup>155</sup> för att på så vis uppnå en öppen och direkt form för bekräftelse av kundens mervärdesskattstatus. Det andra alternativet är att skatteadministrationerna anlitar en tredje part som tillhandahåller äkthetsintyg i samband med e-handel. Denna typ av äkthetsintyg i form av digitala signaturer och certifieringar utvecklas hela tiden och kommer med stor säkerhet att bli en central faktor inom den elektroniska handeln i framtiden.<sup>156</sup>

Som ovan sagts är förslaget huvudregel att en tjänst skall anses omsatts på den plats där kunden befinner sig och följaktligen även beskattas där. Detta medför att det uppstår problem när tillhandahållandet sker till en kund som inte är skattskyldig, vilket oftast är en konsument. I dessa situationer görs undantag från huvudregeln. Vid handel med icke skattskyldiga är det leverantören som skall betala skatten och skattesatsen är lika med den som råder i landet där leverantören har sin hemvist. Detta är samma system som råder när det gäller gemenskapsintern handel med varor till konsumenter. När det gäller leverantörer med hemvist inom EU uppstår således inga problem, förutom de ovan nämnda att fastställa kundens skattstatus och eventuell skattekonkurrens, då leverantören är pliktig att vara mervärdesskatteregistrerad i sitt hemland. Frågan är då hur man skall lösa problematiken om leverantören har sin hemvist utanför EU. För dessa företag vill kommissionen införa en registreringsplikt, för att på så vis säkerställa skatteunderlaget.<sup>157</sup> Det skall alltså bli obligatoriskt att registrera sig inom EU om man vill leverera tjänster på den inre marknaden. Detta föreslagna tvång har redan väckt protester från amerikanskt håll.

## 6

För att underlätta skattesystemets funktion och inte lägga allt för stora hinder i vägen för e-handelns utveckling, särskilt när det gäller små företag och företag som bara levererar vid enstaka tillfällen till den inre marknaden, kommer det att finnas ett undre tröskelvärde för skyldigheten att registrera sig för mervärdesskatt. Detta tröskelvärde kommer att ligga på en

---

<sup>153</sup> KOM(2000) 349 slutlig, sid. 15.

<sup>154</sup> A a, sid. 8f, 17.

<sup>155</sup> ”VAT Information Exchange Scheme” (system för utbyte av information om mervärdesskatt).

<sup>156</sup> Bo Forvass, s 440.

<sup>157</sup> Kom (2000) 349 slutlig, s 17.



omsättning på 100 000 euro per år. Tröskelvärdet kommer troligen inte heller att ha någon inverkan på neutraliteten, då liknande regleringar om tröskelvärden redan finns för de inhemska företagen i de flesta EU-länder.<sup>158</sup>

## 7

Det skall vara tillräckligt att registrera sig i en medlemsstat för att få leverera till hela Unionen.<sup>159</sup> På det här viset skapas neutralitet mot leverantörer som har sin hemvist inom EU. På grund av att mervärdesskattesatserna varierar i de olika medlemsländerna, är det en inte allt för djärv gissning att de företag med hemvist utanför EU kommer att registrera sig i de länder som har lägst mervärdesskattesats. Varför skall man registrera sig i Sverige med en skattesats på 25% då man får en konkurrensfördel om man registrerar sig i Luxemburg med en skattesats på endast 15%. Det var just detta som skedde när det blev krav på registrering för leverantörer från icke EU-länder som tillhandahåller telekommunikationstjänster. Det visade sig att samtliga berörda bolag registrerade sig i Luxemburg.<sup>160</sup> Om beteendet blir detsamma när det gäller registreringen för tjänster som överförs på elektronisk väg, kommer delar av den skattebas som egentligen tillhör Sverige att hamna utomlands, då de elektroniskt levererade tjänsterna till icke skattskyldiga skall beskattas i registreringslandet. Som en följd av de nämnda konsekvenserna tror många debattörer att det i framtiden är omöjligt att undvika en harmonisering av mervärdesskattesatserna inom EU. Den framtida harmoniserade skattesatsen tror man kommer att hamna någonstans mellan 18% och 22%. Denna uppfattning delas dock ej av Sveriges finansminister Bosse Ringholm som har uttalat sig om att Sverige inte har någon tanke på att sänka mervärdesskatten och att de flesta av EU-länderna är av åsikten att de själva vill bestämma nivån på mervärdesskatten.<sup>161</sup> Att han inte vill sänka nivån på mervärdesskatten är inte underligt då den drar in stora inkomster till statskassan. År 2000 beräknas momsintäkterna vara ca 177 miljarder kronor och en sänkning av mervärdesskatten till 18% skulle innebära ett bortfall på ca 50 miljarder kronor och en sänkning till 22%, ett bortfall på 20 miljarder.<sup>162</sup> Det skall bli intressant att se vad som sker när ministerrådet möts under våren 2001 för att ta ställning till Kommissionens förslag. Det är inte troligt att Sverige och de andra högskatteländerna utan förbehåll kommer att acceptera risken att en betydande

---

<sup>158</sup> A a, sid. 16f.

<sup>159</sup> A a, sid. 17.

<sup>160</sup> RSV Rapport 2000:9, sid. 324.

<sup>161</sup> Ringholm: E-handeln inget hot mot svensk moms, Computer Sweden, 2000 04-11 <http://nyheter.idg.se/cs/>

<sup>162</sup> Staten förlorar miljarder på e-handel, Computer Sweden, 2000-04-03 <http://nyheter.idg.se/cs/>

del av deras skattebaser hamnar i ett fåtal andra medlemsstater utan att de själva erhåller någon egen kompensation.

## 8

För att göra det lättare för leverantörer inom och utom gemenskapen att följa bestämmelserna och fullfölja sina förpliktelser skall det bli möjligt att registrera och lämna momsdeklarationer elektroniskt.<sup>163</sup> Detta kan inte ses som något annat än en nödvändig anpassning till det nya informationssamhället vi lever i.

## 9

Skatteförvaltningarna skall bygga upp system som gör det möjligt att i realtid kontrollera giltigheten av det momsregistreringsnummer kunden uppgivit on-line. Detta för att det skall vara enkelt för leverantören att uppfylla de krav på försiktighet som krävs för att avgöra om en transaktion skall påföras skatt. De två kravs som ställs på leverantören är att han agerat med den försiktighet som är normal praxis i branschen och att han med hjälp av en oberoende källa kontrollerat att det momsregistreringsnummer som köparen uppgivit är korrekt.<sup>164</sup>

### **9.3 Kritik av förslaget: E-protektionism eller endast ett försök att skapa neutralitet i skattesystemet?**

Eftersom mervärdesskatten till stora delar är beroende av frivillig efterlevnad är det mycket viktigt att såväl skattesubjekt som andra stater upplever att lagarna inte är orättvisa eller utan proportionalitet. Kommissionens förslag har fått utstå en hel del kritik från utländska näringsidkare och vår uppfattning är att denna kritik bör tas på allvar då systemets effektivitet annars kan hämmas. En annan sak är att mycket av kritiken kommer från särintressen som ser om sitt eget hus men det hindrar inte att EU måste vara mycket lyhört gentemot omvärlden när de ändrar i sin mervärdesskattelagstiftning. Här följer en kort sammanfattning av den debatt som förekommit avseende kommissionens förslag.

Många amerikanska politiker, organisationer och företagare är kritiska till EU-kommissionens förslag då de ser förslaget som ett försök från Europas regeringar att skörda frukterna av de amerikanska e-handelsföretagens framgångar på den europeiska marknaden.

---

<sup>163</sup> Kom (2000) 349 slutlig, sid. 17

<sup>164</sup> Kom (2000) 349 slutlig, s 17

USA har beskrivit förslaget som ett förhastat unilateralt drag att skapa ett skattesystem som inte i tillräckligt hög grad tar hänsyn till omvärlden och därmed äventyrar förhoppningarna om en utvidgad överenskommelse inom ramen för OECD. USA anser även att förslaget äventyrar den elektroniska handelns globala utveckling.<sup>165</sup> Kommissionen avfärdar USA:s kritik som en ”rökridå” i syfte att behålla en orättvist skattefördel för dess ”high-tech” företag samt dölja de stora skillnader mellan olika amerikanska staters beskattningssystem som omöjliggör för Washington att skapa ett sammanhängande beskattningssystem.<sup>166</sup> Faktum kvarstår dock att även många av de personer som är positiva till grunderna i kommissionens förslag kritiserar densamma för att ha lagt fram förslaget i ett sådant politiskt känsligt läge. Bland annat har en betydelsefull organisation som representerar ett stort antal multinationella amerikanska företag på den europeiska marknaden klagat högljutt trots att de är överens med kommissionen om att beskattning bör ske där produkten konsumeras och att utländska bolag bara skall registrera sig i ett EU-land.<sup>167</sup> Kritiken består bland annat av att det är för tidigt att genomföra lagstiftningen då de praktiska ramarna för att underlätta för e-handelsföretagen att registrera sig och deklarerera för moms i EU inte är uppbyggda. Förslaget brister därför i proportionalitet mellan den icke bevisade nyttan för EU och den mycket större bördan för de utländska företagen. Även försäljarens identifiering av kunderna som konsumenter eller näringsidkare nämns som ett problem som måste lösas innan kommissionens förslag kan genomföras.<sup>168</sup> För oss som svenskar kan det vara svårt att se substansen i denna kritik eftersom de utländska bolagen redan idag skall registrera sig i Sverige om de säljer digitala tjänster till konsumenter här i landet. Detta förutsätter dock givetvis att Sverige och de andra stater inom unionen som beskattar import av digitala tjänster har rätt till detta vilket vi, som ovan nämnts, inte är helt säkra på när det gäller vissa tjänster.

En annan svag punkt i lagförslaget är att EU inte har någon juridisk möjlighet att i ensamt majestät framtinga efterlevnad av förslaget. Till exempel har inte EU någon möjlighet att driva in mervärdesskatt från leverantörer utanför EU. En väg att bättra på möjligheten att driva in skatter från företag skulle kunna vara att EU ingår bi- eller multilaterala avtal med stater utanför unionen.<sup>169</sup> Sådana avtal skulle kunna innehålla handräckningsavtal som stadgar

---

<sup>165</sup> Guy de Jonquières, Brussels taxes US patience on e-business, FT.com, Financial Times, publicerat den 11 juni 2000. <http://news.ft.com/cgi/ftc?pagename=View&c=Article&cid=FT3FW3A2D9C>

<sup>166</sup> A a.

<sup>167</sup> Organisationen heter The EU Committee of the American Chamber of Commerce in Belgium.

<sup>168</sup> Position Paper on the Taxation of Electronic Commerce, The EU Committee of the American Chamber of Commerce in Belgium, <http://www.eucommittee.be/pop/pop2000/Fisc/fisc7.htm>

<sup>169</sup> The EU Committee of the American Chamber of Commerce in Belgium.

ömsesidigt bistånd mellan skattemyndigheter för att driva in skatterna. Kommissionen medger problemet men tror ändå att förslaget skall kunna implementeras på ett effektivt sätt då välrenommerade företag kommer att följa reglerna frivilligt. Mervärdesskatten bygger redan till stor del på frivillig efterlevnad och företag som förväntar sig att staten skall skydda dem från bland annat piratkopiering och andra intrång i deras immateriella rättigheter ser ett egenvärde i att det finns ett stabilt rättssystem som följs.<sup>170</sup> Kanske lite väl optimistiskt med tanke på den aversion som har riktats mot förslaget från många av de största aktörerna på marknaden. EU-kommissionären Frits Bolkestein anser att kritiken mot förslaget är obefogad. Han beskriver förslaget som ett sätt att skapa en neutral konkurrenssituation mellan europeiska och utomeuropeiska företag och som väl överensstämmande med de principer, bland annat att omsättningsskatten på e-handel skall tas ut i konsumtionslandet, som lades fram vid OECD:s ministerkonferens i Ottawa 1998.<sup>171</sup>

## 10 JÄMFÖRELSE MELLAN USA:S OCH EU:S SYSTEM

Som vi har sett skiljer sig systemet i USA väsentligen från det i EU. Något paradoxalt är det EU, en ”mellanstatlig” organisation, som har ett mycket mer homogent konsumtionsskattesystem än nationalstaten USA. Medan EU bygger på tanken om den inre marknaden med harmoniserade regler som är desamma i alla medlemsstaterna har varje amerikansk delstat stor frihet att bestämma över sina egna skatteregler, en frihet som de ofta använder till att delegera beskattningsrätten ännu längre ner i systemet. I EU har således medlemsstaterna lyckats att ena sig om ett mervärdesskattesystem som alla medlemsstater är skyldiga att följa och endast relativt små skillnader föreligger mellan medlemsstaternas mervärdesskattlagstiftningar. Detta har medfört en överskådlighet samt en klarhet om vilken stat som skall ta ut mervärdesskatt vid olika transaktioner. Visionen är också helt klart uttalad och bygger på att EU till slut skall få ett helt harmoniserat mervärdesskattesystem som bygger på den inre marknaden. Ett sådant system skapar skatteneutralitet mellan medlemsstaterna och medför därigenom att mervärdesskattefrågor inte kommer att ha någon betydelse för i vilken stat man väljer att handla en produkt. Det slutliga målet kan dock förväntas ta tid att uppnå då ekonomiska hänsyn och kulturella skillnader mellan delstaterna kan förväntas tynga

---

<sup>170</sup> Tal av Fritz Bolkestein (medlem i EG-kommissionen med ansvar för beskattning och mervärdesskatt på elektronisk handel) den 20 september 2000, DN: SPEECH/00/327, <http://europa.eu.int/rapid/start/cgi>

<sup>171</sup> A a

processen. USA däremot har ingen homogenitet alls i konsumtionsskattehänseende. Det finns ett oändligt antal olika jurisdiktioner som själva dikterar regleringen av konsumtionsskatter och mellan dessa finns inget samarbete för att hantera t ex handel över statsgränserna. Medan EG:s mervärdesskatterätt förenar medlemsstaterna och harmoniserar dess skattesystem så har den amerikanska federala lagstiftningen med dess rätt för staterna att själva bestämma över sin beskattning samt dess förbud mot att belägga köpare i andra stater med skatt snarare en motsatt effekt. Det faktum att de flesta staterna dessutom använder sig av destinationsprincipen, till skillnad mot t ex gemenskapsintern försäljning mot konsument, får då som effekt att de flesta transaktionerna över delstatsgränserna blir skattebefriade.

Konsumtionsskattesystemet är här ett ”offer” för det självbestämmande som staterna har erhållit sedan lång tid tillbaka. Rent logiskt borde det vara mycket enklare för USA att skapa ett fungerande system för hela nationen än för EU. Några stora kulturella skillnader finns ju inte mellan delstaterna och dessutom är konsumtionsskatten mycket lägre än i EU och därför inte fullt lika viktig för finansieringen av de offentliga utgifterna. Konsumtionsskatten ligger vanligtvis närmare 5% än 10% och detta är en förhållandevis stor skillnad mot de 15-25% som föreskrivs i EU:s medlemsstater.

Vi har även sett att det föreligger en skillnad mellan EU och USA vad gäller klassificeringen av elektroniskt levererade produkter i vara eller tjänst. Medan EU kategoriskt behandlar elektroniskt levererade produkter som tjänster har USA:s delstater inte någon enhetlig kategorisering. Elektroniskt levererade produkter har i USA blivit kategoriserade som såväl tjänster som materiell- eller immateriell egendom. Indelningen i materiell- eller immateriell egendom anser vi ibland vara mer verklighetsnära då det faktiskt handlar om just den digitala motsvarigheten till en fysisk vara. På så vis benämner man produkten efter vad den verkligen är. Eftersom det i USA ofta görs ändamålsbedömningar från fall till fall i domstolen tar man hänsyn på ett helt annat sätt än inom EU:s mervärdesskatteområde till produktens egenskaper i just det specifika fallet.

Debatten i USA skiljer sig ganska markant från den i EU. I USA handlar problematiken på ett helt annat sätt än i EU om hela e-handelsområdet, inte bara de produkter som levereras elektroniskt, då staterna är förbjudna att beskatta rättssubjekt i andra delstater även för den del av e-handeln där produkterna levereras fysiskt. I den europeiska debatten däremot ägnas den del av e-handeln som använder sig av fysiska leveranser inget större intresse då samma regler gäller där som för vanlig traditionell postorderförsäljning, vilken man anser sig ha kontroll över. Betydelsen av klassificeringen av produkter i vara eller tjänst skiljer sig väsentligen åt

mellan USA och EU. I USA är klassificeringen av störst betydelse för om skatt skall tas ut över huvudtaget då många tjänster är skattefria medan i EU klassificeringen är minst lika viktig för bestämmandet av omsättningsplats för en transaktion.

Eftersom de amerikanska delstaterna inte använder sig av en flerledsskatt som mervärdesskatt drabbar skattebördan ibland även näringsidkare. Mervärdesskattesystemet däremot förhindrar detta då näringsidkare har avdragsrätt för den mervärdesskatt de betalat. Med en ettledsskatt av den typ de amerikanska delstaterna vanligtvis använder finns ingen avdragsrätt. Vissa delstater undantar dock inköp gjorda av näringsidkare från beskattning. I övrigt använder sig vissa delstater av en förbrukningsskatt vilket ej används inom EU.

## **11 OECD:S PRINCIPER APPLICERAT PÅ EU OCH USA**

### **11.1 Neutralitet och skattekonkurrens**

*Beskattningen skall vara neutral och rättvis såväl mellan olika former av e-handel som mellan e-handel och konventionell handel. Affärsmässighet och inte skatteskal skall styra affärsbesluten. Skattebetalare i likvärdiga lägen som utför likartade transaktioner skall vara underkastade likvärdiga skattenivåer.*

#### ***EU***

Enligt en EU-rapport<sup>172</sup> från 1999 skall unionens mervärdesskattesystem vara tillräckligt neutralt för att den elektroniska handeln skall kunna utvecklas på ett positivt sätt.

Neutraliteten skall medföra att:

- beskattningsekvenserna skall vara desamma för transaktioner med varor och tjänster, oavsett vilket handelssätt som använts eller huruvida leverans sker on-line eller off-line.

- Beskattningskonsekvenserna skall vara desamma för varor och tjänster oberoende om de är inköpta inom eller utanför EU.

Är dessa punkter då uppfyllda för närvarande? Olika regler gäller för varor och tjänster. Det föreligger bl a stora skillnader vad gäller reglerna för bestämmande av omsättningsplats. Särskiljandet mellan varor och tjänster är relevant även för bestämmandet av de nationella mervärdesskattelagarna och påverkar därigenom bl a de nationella skattesatserna. En annan skillnad mellan beskattningen av tjänster och varor är att tjänstetransaktioner enligt huvudregeln enligt artikel 9 punkten 1 i sjätte mervärdesdirektivet beskattas i ursprungslandet medan huvudregeln för varutransaktioner är att de skall beskattas i destinationslandet, artikel 8 i direktivet.

I vilken form du köper produkter, fysiska eller digitala, och varifrån du köper dem, inom din egen stat, inom EU eller utanför EU, kan få mycket stor betydelse för hur mycket moms du får betala. Ta t ex en engelsman (konsument) som skall köpa musik. Handlar han musiken från en engelsk näringsidkare betalar han givetvis engelsk moms. Köper han istället musiken från ett annat EU-land betalar han mervärdesskatt enligt det landets regler oavsett om varan levereras fysiskt eller digitalt. Om han däremot köper musiken från USA och denna levereras över nätet betalar han ingen skatt i EU och eftersom USA inte beskattar export av digitala tjänster blir det ingen mervärdesskatt alls på musiken.<sup>173</sup> För digitala tjänster, som inte blir dyrare att leverera från t ex USA än från ett annat EU-land, skapar en sådan lagstiftning ett kraftigt incitament att importera från ett land utanför EU som inte beskattar export av tjänster. Denna konstruktion leder således till, det ur neutralitetssynvinkel olyckliga resultatet, att skatteskal styr konsumenters val av leverantör. Även om han köper varan från USA och den levereras fysiskt kan effekten bli att ingen skatt kommer att utgå då värdet på varan, i likhet med tullpraxis, baseras på bäraren utan att hänsyn tas till dess innehåll. Det värdet som mervärdesskatten beräknas på blir således mycket lågt och ofta finns vissa tröskelvärden för att man skall ta ut moms överhuvudtaget vid import.<sup>174</sup>

---

<sup>172</sup> Harmonisation of turnover taxes, working paper, 1999

<sup>173</sup> <http://www.hmce.gov.uk/bus/vat/e-comm8.htm>

<sup>174</sup> Volker Kabisch, Research Paper – Taxation, ESRI Project 27028, Electronic Commerce Legal Issues Plattform, sid. 115. <http://europa.eu.int/ISPO/legal/en/lab/991216/tax.doc>

Den brist i neutralitet som framförallt har debatterats är den momsbefrielse som enligt föregående stycke anses föreligga för vissa tjänster när dessa säljs digitalt från en näringsidkare utanför EU till en konsument i ett EU-land. Även den motsatta sidan av myntet har dock debatterats. Europeiska bolag har känt sig illa behandlade när de pålagts momsplikt i sin stat för försäljningen av digitala tjänster till en konsument i ett land utanför EU. Bolagen har klagat på att ursprungsprincipen här medför att de får en konkurrensnackdel på bl a den stora amerikanska marknaden då de amerikanska bolagen vanligtvis inte betalar någon skatt på dessa tjänster.

I praktiken har dock de olika medlemsstaterna i viss mån utnyttjat den möjlighet att beskatta försäljning av vissa tjänster till icke skattskyldiga i konsumtionslandet som ges i sjätte mervärdesdirektivets artikel 9 punkten 3 jämfört med artikel 9 punkten 2 e. Bestämmelsen möjliggör för medlemsstater att beskatta tjänster i syfte att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrensnedvridning. Medlemsstaterna har utnyttjat denna möjlighet och beskattar därför bland annat vissa digitala tjänster som importeras av en konsument från en näringsidkare i USA. Samtliga digitala tjänster som en svensk konsument importerar från ett land utanför EU skall enligt RSV:s synsätt beskattas enligt ML 5:7. Det är den utländska leverantören som skall betala momsen enligt ML 1:2 1 punkten jämfört med ML 1:1 1 punkten. Enligt RSV:s syn på svensk mervärdesskatterätt skall således digitala tjänster som en konsument köpt från en leverantör i en stat utanför EU behandlas på samma sätt som motsvarande digitala tjänster som konsumenten köpt från en leverantör inom landet. Det är inte säkert att RSV har stöd i vare sig nationell rätt eller EG-rätt för deras tolkning av undantaget från ursprungsprincipen. Väljer det amerikanska bolaget istället att sälja den digitala tjänsten från ett fast driftställe i ett annat EU-land betalas mervärdesskatt istället i det landet på samma sätt som för transaktioner mellan företag belägna i olika EU-länder.

Philip Hallenborg riktar i sin rapport för IT-kommissionen<sup>175</sup> kritik mot den bristande neutraliteten mellan produkter levererade on-line som råder i Sverige och EU. Vi har tidigare i uppsatsen nämnt tidningar som exempel på en vara som kan komma att klassificeras om och därigenom drabbas av en högre skattesats på grund av att de levereras on-line. Vid försäljning av tidningar påförs i Sverige enligt 7:1 3st 1p mervärdesskattelagen en skattesats på 6 %, det vill säga en mycket lägre skattesats än de 25 % som vanligtvis tas ut. Om man säljer samma

---

<sup>175</sup> Philip Hallenborg, Elektronisk handel och indirekt skatt – ett diskussionsunderlag, Det IT-rättsliga observatoriets rapport 14/2000, <http://www.itkommissionen.se/observ>



tidning on-line över nätet förvandlas dock tidningen från att ha varit en vara till att bli en tjänst vilket medför att den normala skattesatsen på 25 % skall belasta tidningen. Således får nättidningarna en konkurrensnackdel gentemot de tidningar som levereras fysiskt. Detta kan man knappast acceptera i ett system som bygger på neutralitetsprincipen.

Om vi utgår ifrån att de flesta elektroniskt levererade dataprogram omfattas av undantaget från ursprungsprincipen och att skatt på dessa skall erläggas vid import till ett EU-land kan dessa komma att behandlas annorlunda än de dataprogram som levereras på fysisk väg. Denna skillnad i behandlingen bygger på art 167 i tullens tillämpningskodex och är gemensam för hela EU. En vara som importeras från ett land utanför EU skall beläggas med moms vid införseln och momsen beräknas på tullvärdet. För standardprogram, med undantag för spel, multimedia, interaktivt utbildningsmaterial eller bilder av olika slag, beräknas tullen på värdet av bäraren, t ex en diskett eller CD-rom. Ingen tull tas således ut på själva innehållet. Mervärdesskatten påverkas därigenom eftersom den, enligt ML 7:8, vid import skall beräknas med utgångspunkt i tullvärdet. När tullvärdet beräknas på detta sätt blir resultatet att också mervärdesskatten beräknas på ett mycket lågt värde som inte står i någon som helst relation till varans verkliga värde. På ett skräddarsytt program eller ett program som levereras on-line tas ingen moms ut vid tullen, då tullen inte är beskattningsmyndighet vid import av tjänster, utan istället uppkommer en skattskyldighet för köparen om denne är näringsidkare och i annat fall för den utländska leverantören. Här gäller därför inte art 167 i tullens tillämpningskodex utan momsen på dessa program skall beräknas på programmets fulla värde. Således kan storleken på momsen skilja sig väsentligt mellan standardprogram beroende på vilket leveranssätt man väljer.<sup>176</sup>

Effekten av att tullmyndigheten ej tar ut moms på tjänster kan också komma att verka till förmån för on-line försäljning till konsumenter. Konsumenter är, till skillnad från vid import av varor<sup>177</sup>, inte skattskyldiga för import av tjänster. Detta i kombination med att vissa bolag från tredje land som tillhandahåller en elektroniskt levererad tjänst till en konsument inom EU inte kommer att fullgöra sin skattskyldighet kan förväntas medföra att en del av dessa tjänster i praktiken inte belastas med någon mervärdesskatt. För att så inte skall bli fallet krävs ett system som på ett effektivt sätt möjliggör indrivning av skatt från företag i tredje land, något som vi skall återkomma till nedan. Neutraliteten mellan standardprogram som levereras off-

---

<sup>176</sup> Philip Hallenborg, sid. 22.

<sup>177</sup> Mervärdesskattelagen 1:2 1 st 6 p.

line på ena sidan och on-line levererade standardprogram på den andra sidan kan således brista åt båda håll. On-line levererade program belastas till följd av tullens tillämpningskodex med en mycket högre moms än fysiskt levererade standardprogram. För de program som levereras on-line till konsumenter kan man dock befara att de i många fall undgår beskattning på grund av att skatten inte tas ut av tullmyndigheten. En stor risk föreligger för att reglernas bristande neutralitet kommer att påverka vilket sätt näringsidkaren väljer att distribuera sin produkt på. RSV kommenterar i framtidsrapporten att den bristande skatteneutraliteten har lett till kritik men eftersom det är en övergripande rapport nämns ingenting om hur detta problem skall lösas.

Neutraliteten i skattesystemet inom EU har naturliga svagheter genom skillnaderna mellan de olika staternas skattelagar. Mervärdesskatten vid varutransaktioner mellan näringsidkare från EU-stater uppfyller dock kravet på neutralitet trots stora skillnader i skattesatserna mellan medlemsstaterna. Detta har man uppnått genom att beskatta varuhandeln mellan näringsidkare i destinationslandet. På så vis beskattas de varorna som köps in från en annan medlemsstat enligt samma skatteregler och skattesatser som de som inhandlats från en näringsidkare inom den egna statsgränsen. Huvudregeln för försäljning av tjänster mellan näringsidkare är däremot att mervärdesskatt skall betalas i ursprungslandet vilket medför neutralitetsproblem då mervärdesskatten varierar beroende av från vilken medlemsstat tjänsten köps. Som vi ovan påpekat är dock ett stort antal tjänster undantagna från huvudregeln vilket medför att vissa av de digitala tjänsterna skall beskattas i destinationslandet. Således varierar neutraliteten i beskattningen beroende på vilken sorts tjänst som avses.

### ***EU-kommissionens förslag ( KOM(2000) 349 slutlig )***

Om kommissionens förslag går igenom löser man en del av de ovan nämnda neutralitetsproblem som finns mellan elektroniskt och fysiskt levererade varor. Bland annat kommer näringsidkare som befinner sig utanför EG:s mervärdesskatteområde vara tvungna att registrera sig för mervärdesskatt i EU och det kommer därmed bli svårare för de utländska e-handelsbolagen att undvika mervärdesskatt för sin försäljning av digitala tjänster inom EG:s mervärdesskatteområde. Ett problem som det nya systemet kan föra med sig är att det uppstår en skattekonkurrens mellan de olika medlemsländerna. Både varor och tjänster beskattas enligt huvudregeln i ursprungslandet vid försäljning från en näringsidkare i ett EU-land till en konsument i ett annat EU-land. Inom unionen skiljer sig skattesatserna för mervärdesskatten

upp till 10 % mellan länderna. Sverige och Danmark ligger högst på 25 % och Luxemburg ligger lägst med 15 %. När företag exporterar digitala produkter till länder inom EU behöver de enligt förslaget endast registrera sig för mervärdesskatteskyldighet i ett av de EU-länder de exporterar till. Troligt är att dessa företag hellre kommer att registrera sig i ett lågskatteland som Luxemburg än i Sverige. För att inte detta skall leda till en skattekonkurrens och snedvridning i skatteintäkterna mellan medlemsstaterna krävs att skattesatserna harmoniseras väsentligt inom unionen. Vi anser det vara mycket negativt för skatteneutraliteten när konsumenter får incitament att välja vissa handlare av den anledning att de befinner sig i ett lågskatteland inom EU. Då beslut om ändringar av lagstiftningen på mervärdesskatteområdet kräver enhällighet i rådet är det svårt att se en harmonisering av mervärdesskattesatserna som ett troligt scenario under den närmaste framtiden. Här föreligger således ett problem som kan bli kännbart för Sverige om förslaget röstas igenom i dess nuvarande form, eller som RSV uttrycker det varför skall man köpa en DVD-film från en webbsida i Sverige när man kan få den till ett billigare pris i Luxemburg.<sup>178</sup>

## *USA*

I USA föreligger i många stater en medveten brist på neutralitet mellan vissa fysiska varor och deras digitala motsvarighet. Den bristande neutraliteten bygger till stora delar på den särskiljning som i många stater görs mellan materiell egendom, immateriell egendom och tjänster. I många delstater är immateriell egendom och tjänster till stor del befriade från sales tax eller i alla fall föremål för en mycket gynnsammare beskattning än materiell egendom. Digitaliserade produkter ses oftast inte som materiella egendom och är därför ofta gynnade skattemässigt jämfört med dess fysiska motsvarighet.

En annan av de stora anledningarna till att produkter som levereras digitalt gynnas jämfört med deras fysiska motsvarighet är det amerikanska konsumtionsskattesystemets karaktär. De amerikanska konsumtionsskatterna är inte federala utan de finns istället konsumtionsskatter av såväl delstatlig som lokal karaktär. Detta system kombinerat med att delstaterna inte har jurisdiktion att driva in skatt i andra delstater än den egna gör att skattemyndigheterna inte kan påföra sales-tax för de leveranser som färdas över statsgränsen. Vissa delstater har därför istället försökt att använda sig av så kallad use-tax som skall träffa konsumtionen i den egna

---

<sup>178</sup> RSV:s rapport 2000:9, sid 325

delstaten oavsett varifrån produkten kommer ifrån. Problemet med kontroll gör dock att use-tax är föga effektivt. Skattemyndigheterna har ingen möjlighet att kontrollera näringsidkarnas försäljningar då de är belägna i en annan stat och konsumenterna som vet att risken att åka fast är så gott som obefintlig har inte högre moral än att de struntar i att rapportera de skattepliktiga inköpen.

Bristerna i skatteneutraliteten i USA skiljer sig till viss del från den vi ser i Europa. I USA är det lika mycket en fråga om skillnaderna mellan näringsidkare som har en fysisk affär och näringsidkare som är belägna i en annan stat och marknadsför sig på Internet men levererar produkterna fysiskt. Det kan således jämföras med traditionell postorder med den skillnad att företagen har kunnat nå ut till många fler kunder på ett mycket effektivare sätt. Dessa företag har av de i förra stycket nämnda skälen inte pålagts någon skatt och har därför ett gynnsamt konkurrensläge gentemot de näringsidkare som säljer från ett affärsställe i konsumtionsstaten. Bristen i skatteneutralitet har uppmärksamats av såväl skattedebattörer som traditionella handelsföretag. Det har som vi sett förts en livlig debatt i bl a Kalifornien om de problem traditionella handlare, bland annat bokförsäljare, har sedan nya aktörer med stora sortiment och gynnsamma skatteregler tagit marknadsandelar från dem. Den livliga debatten har dock till de kaliforniska traditionella handlarnas förtret ännu inte utmynnat i ny skattelag och vi kan förvänta oss att det kommer att dröja innan det görs någonting för att åtgärda denna brist på skatteneutralitet.

## **11.2 Kostnadseffektivitet**

*Systemet skall vara effektivt så att uppfyllandekostnaderna för skattebetalarna och administrationskostnaderna för skatteförvaltningarna blir så låga som möjligt.*

### ***EU***

För att ett system där näringsidkaren skall beskattas vid export till konsument men ej mot annan näringsidkare skall fungera krävs att det finns ett sätt för exportören att kontrollera köparens identitet. Det vill säga han måste kunna skilja mellan en skattepliktig näringsidkare och en icke skattpliktig konsument. Ett lättillgängligt och uppdaterat system över kunders VAT- nummer måste således finnas. Idag är exportören tvungen att kontakta sin skatteförvaltning för att kontrollera om ett VAT- nummer är korrekt. I framtiden kommer

skatteförvaltningarna vara tvungna att utöka sin serviceskyldighet för att systemet skall fungera. RSV nämner två sätt att sköta denna hantering. För det första kan man ha ett system där leverantören lätt kan få relevanta uppgifter från skatteförvaltningen i det land där köparen är belägen eller från en för EU-länderna gemensam organisation. För det andra kan man lägga ut verifieringen av VAT-numren på en oberoende tredje part.<sup>179</sup> Denna tredje part skulle kunna vara en aktör som har olika kontrollfunktioner på nätet. T ex skulle man kunna använda sig av en aktör som även verifierar identiteten hos avtalsparter, en så kallad ”certifying authority”.<sup>180</sup> Ett väl fungerande system kan även göra det möjligt att i framtiden helt överge förvärvsbeskattningen av elektronisk handel inom EU.<sup>181</sup> Problemen för leverantörerna att kontrollera om köparen är en näringsidkare eller konsument måste således lösas med hjälp av ny teknik för identifiering på nätet. Det verkar också som att EU kommer att se till att möjligheten att identifiera kunderna finns den dag ett förslag om ändring av mervärdesbeskattningen av elektronisk handel utmynnar i ett direktiv. Detta är i alla fall det uppsatta målet.

Idag råder det stora skillnader mellan medlemsstaterna vad gäller moms fakturering. För att faktureringen skall bli billigare för såväl de skattskyldiga som skatteförvaltningen krävs att skillnaderna undanröjs samt att ett enkelt system upprättas. EU-kommissionen är väl medvetet om problemet och har därför kommit med ett ändringsförslag. Den 17 november i år tillställde EU-kommissionen rådet ett förslag om att ändra det sjätte mervärdesdirektivet i avsikt att underlätta, modernisera och harmonisera reglerna om moms fakturering.<sup>182</sup> Kommissionen föreslår att medlemsländernas utrymme att begära olika sorters information i moms fakturan skall minska. Istället föreslår kommissionen att man i det sjätte mervärdesdirektivet skall räkna upp de uppgifter som får krävas.<sup>183</sup> Idag finns ingen uttömmande lista utan endast en exemplifiering av uppgifter<sup>184</sup> vilket har lämnat ett stort utrymme för de olika medlemsstaterna att själva bestämma vilka uppgifter de kräver från fakturan. Genom den föreslagna lagändringen skapas ett system som underlättar för företag som redovisar mervärdeskatt i flera EU-stater och dessa företags uppfyllandekostnader kan därmed sänkas. Vidare föreslås en harmonisering av reglerna för elektronisk moms fakturering. I dag har

---

<sup>179</sup> RSV Rapport 2000:9, sid 322.

<sup>180</sup> Christina Hultmark beskriver sådana aktörer i boken Elektronisk handel och avtalsrätt, 1998, sid. 31.

<sup>181</sup> RSV Rapport 2000:9, sid 323.

<sup>182</sup> COM(2000) 650 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC with a view to simplifying, modernising and harmonising the conditions laid down for invoicing in respect of value added tax.

<sup>183</sup> A a, sid. 8.

<sup>184</sup> Sjätte mervärdesdirektivets artikel 22(3).

medlemsländerna en rättighet att själva bestämma hur en faktura skall se ut<sup>185</sup>, kommissionen anser att regeln skall ändras så att medlemsstaterna har en skyldighet att ta emot även elektroniska fakturor.<sup>186</sup> Användandet av elektroniska fakturor kan förväntas sänka fullgörandekostnaderna väsentligen. Enligt en studie utförd i kommissionens regi beräknades det att kostnaden för en traditionell moms faktura varierar mellan 1,13 – 1,65 euros medan medelkostnaden för elektroniska moms fakturor ligger mellan 0,28-0,47 euros.<sup>187</sup> En tredje punkt i förslaget är att skyldigheten att behålla en kopia av varje dokument skall kunna uppfyllas genom att man lagrar den elektroniska fakturan på någon bärare (fast eller mobil).<sup>188</sup> Idag är det möjligt för medlemsstaterna att föreskriva att kopian skall vara i pappersform. Dessutom skall det elektroniskt lagrade ”beviset” kunna placeras var som helst i världen så länge det är möjligt att omedelbart sända den till berörd skattemyndighet. Denna bestämmelse föreslås placeras i art 22.3d i det sjätte mervärdedirektivet. Tilläggas skall att medlemsstaterna fortfarande kommer att ha ett visst utrymme för extra krav avseende de fakturor som placeras i länder med vilket det inte finns ett ömsesidigt samarbetsavtal för mervärdesskatt liknande det i EU.<sup>189</sup>

### ***EU-kommissionens förslag ( KOM(2000) 349 slutlig )***

Enligt Kommissionens förslag skall det endast krävas registrering för mervärdesskatt i en medlemsstat för leverantörer med hemvist utanför EU:s mervärdesskatteområde. Dessutom finns det ett tröskelvärde på 100 000 euros i omsättning inom gemenskapen för att leverantörerna skall bli tvungna att registrera sig. Vi anser därför att kraven på registrering i ett EU-land knappast är så betungande som vissa gör gällande. Vidare har kommissionen för avsikt att fortsätta den påbörjade moderniseringen av VIES<sup>190</sup> så att uppgifter om köparens skattestatus kan erhållas on-line. Detta är nödvändigt för att göra det möjligt för en leverantör att fullgöra sina skyldigheter på ett enkelt och effektivt sätt. Även om leverantören får möjlighet att på ett enkelt sätt fastställa om köparen är skattskyldig eller ej, kvarstår ändå problemet med att fastställa var en icke skattskyldiga är lokaliserad. Kommissionen har ingen lösning på detta problem men man hoppas att genom fortsatt arbete, särskilt inom ramen för

---

<sup>185</sup> Sjätte mervärdedirektivets artikel 22(3)(c).

<sup>186</sup> COM(2000) 650 final, sid. 9f.

<sup>187</sup> A a, sid. 6.

<sup>188</sup> COM(2000) 650 final, sid. 11.

<sup>189</sup> A a, sid. 12.

<sup>190</sup> ”VAT Information Exchange Scheme” (system för utbyte av information om mervärdesskatt).

OECD, i framtiden komma fram till lämpliga metoder att fastställa platsen där den icke skattskyldige befinner sig.<sup>191</sup>

## **USA**

Som vi sett under kapitlet om neutralitet föreligger det i USA ett ofantligt antal jurisdiktioner för konsumtionsskatt och detta borgar knappast för ett kostnadseffektivt system för indrivning av skatter. Om det genom lagändringar blev möjligt att beskatta näringsidkare i andra delstater skulle en ofantlig börda läggas på de bolag som bara verkar fysiskt på ett par platser men säljer över hela USA. Bördan kan säkert för många bolag kännas tillräckligt tung redan idag då det inom varje stat existerar ett stort antal skattejurisdiktioner. USA kommer inte utan stora ändringar i sitt sales- and use tax kunna genomföra en kostnadseffektiv beskattning av elektronisk handel. USA:s stora antal skattejurisdiktioner måste minska kraftigt för att man skall kunna beskatta elektronisk handel utan mycket kostsamma konsekvenser för e-handelsföretagen. När man i EU är tvungna att ändra på några bestämmelser i skattelagstiftningen för att möjliggöra en någorlunda effektiv beskattning av e-handel krävs det i USA antagligen att man reformerar hela systemet, eller som Stéphane Buydens på OECD säger: ”In the long term, Europe will have to make some changes. In the United States, the discussion is about the system itself.”<sup>192</sup> Om en reform kommer att bli verklighet vet ingen men det man vet är att det kommer att ta tid för att skapa en mer enhetlig beskattning över hela nationen.

### **11.3 Förutsebarhet och enkelhet**

*Skattereglerna skall vara tydliga och lätta att förstå så att skattebetalarna i förväg kan förutse konsekvenserna av en transaktion, inklusive vetskapen om när, var och hur skatten skall redovisas.*

## **EU**

Lika viktigt som att skapa ett system som gör det svårt att fuska är att skattereglerna är lätta för skattesubjekten att förstå och att fullgörandet av skatteplikten tar i anspråk så lite resurser

---

<sup>191</sup> KOM(2000)349 slutlig sid. 8f.

som möjligt från den skattepliktige. Det nuvarande systemet där medlemsstaterna beskattar digital handel på olika sätt gör att förutsebarheten minskar. Det räcker inte med att förstå EG:s eller ett enstaka medlemslands mervärdesskatterätt utan man måste förstå reglerna i samtliga de EU-länder som man säljer i. Vi har i kapitel 7 beskrivit hur Sverige och Storbritannien skiljer sig åt i synen på digitala tjänster och detta är bara ett exempel på de skillnader som föreligger mellan medlemsländernas mervärdesskattesystem. Vi har vidare i kapitlet 11.2 beskrivit kommissionens förslag om ett reformerat system för moms fakturering<sup>193</sup> och där visat på att det idag finns utrymme för väsentliga skillnader i reglerna för moms fakturering mellan de olika medlemsstaterna. Detta medför förutom höga kostnader även att det är svårt för företag att sätta sig in i vad som krävs för att en moms faktura skall godkännas i de olika medlemsstaterna. I det fall rådet röstar igenom kommissionens förslag kommer således även förutsebarheten och enkelheten i systemet att gynnas.

### ***EU-kommissionens förslag ( KOM(2000) 349 slutlig )***

Samma faktorer som gör kommissionens förslag godtagbart ur ett effektivitetsperspektiv bidrar till systemets förutsebarhet för aktörerna på den inre marknaden. Leverantörer från ett icke EU-land behöver endast registrera sig i en av staterna och betala mervärdesskatt enligt de regler som finns där. De har således möjligheten att registrera sig i det EU-land som de anser har de mest fördelaktiga reglerna och behöver inte bry sig om mervärdesskatteregler i de andra länderna (förutsatt att de inte har något fast driftställe där). Ett annat förutsebarhetsproblem är resultatet av att det för vissa varor och tjänster får föreskrivas lägre skattesatser än normalt. Det råder för tillfället problem när det gäller vilken skattesats som skall tillämpas på en transaktion. Utgångspunkten är att grundskattesatsen skall gälla men i och med att reducerade skattesatser får användas uppstår ofta situationen att till synes likartade produkter beskattas olika. För att råda bot på detta problem kommer kommissionen att göra en översyn av bilaga H till sjätte mervärdesskattedirektivet, i vilken de varor och tjänster finns uppräknade, på vilka man får tillämpa reducerade skattesatser.<sup>194</sup>

### ***USA***

---

<sup>192</sup> <http://www.nytimes.com/2000/09/28/technology/28VAT.html>

<sup>193</sup> COM(2000) 650 final.

<sup>194</sup> KOM(2000)349 slutlig s 9.



Som ovan nämnts finns det över 7 000 jurisdiktioner för sales tax i USA. Antalet skattesatser och andra skatteregler gör det omöjligt att skapa ett förutsebart system för sales tax på elektronisk handel. Berörda parter är medvetna om detta och därför finns i praktiken inte heller någon beskattning av statsöverskridande elektronisk handel. För att kunna lägga på e-handelsbolagen, som ibland bara finns fysiskt etablerad i en stat, bördan av att betala sales-tax för försäljningar i hela USA krävs en väsentlig förändring av det amerikanska systemet. Endast en väsentlig harmonisering av regionernas och staternas konsumtionskatter kan möjliggöra en förutsebarhet i beskattningen av gränsöverskridande försäljningar.

Vad gäller beskattningen av sk click- and mortar bolag, dvs e-handelsbolag som har en fysisk partner (ofta från samma koncern) i stater de säljer till blir läget dock lite annorlunda. Det fysiska bolaget betalar ju redan mervärdesskatt i staten och det skulle därför knappast medföra någon stor börda för e-handelsbolaget att betala skatt i staten om de samarbetande bolagen tillhör samma koncern. Det finns ju då redan en kunskap inom koncernen om skattesystemet i den staten. Vår åsikt är att en sådan skatt skulle kunna genomdrivas utan att man riskerar att åsidosätta förutsebarheten och enkelheten i systemet i alltför hög grad. Det finns heller ingen anledning till att man skall undslippa skatt bara för att man väljer en viss koncernstruktur när bolag som istället väljer att både vara etablerade på nätet och fysiskt i staten är tvungna att betala skatt för sina försäljningar.

#### **11.4 Effektivitet och rättvisa**

*Beskattning skall ske med rätt belopp och vid rätt tidpunkt. Möjligheterna till skattefusk skall minimeras samtidigt som motåtgärderna skall vara proportionella i förhållande till risken ifråga.*

##### ***Allmänt***

När det gäller att skapa ett effektivt och rättvist system är givetvis det stora problemet hur man skall kunna kontrollera att regelverket efterlevs. Digitala tjänster levereras över nätet och det kan bli mycket svårt för myndigheter att kontrollera vilka leveranser som sker. Ett system kan därför få den effekten att ett antal laglydiga företag följer reglerna och tvingas betala mervärdesskatt på sin försäljning medan andra mindre nogräknade leverantörer inte redovisar någon mervärdesskatt. Ett sådant system skulle givetvis brista i trovärdighet och resultera i att

företag som följer lagreglerna får mindre marginaler och riskerar att slås ut. Ett system som inte behandlar olika näringsidkare rättvist kommer att urholka skattemoralen hos alla grupper vilket är extremt farligt då mervärdesbeskattningen till stor del bygger på frivillig efterlevnad. En av de största och svåraste utmaningarna för att skapa en effektiv och rättvis beskattning av elektronisk handel är således kontrollproblemet. Den elektroniska handelns icke-fysiska karaktär gör det svårt att överblicka transaktioner samt att kontrollera de företag som säljer på marknaden. Först måste skattemyndigheterna upptäcka att en transaktion sker och därefter måste de bedöma om transaktionen är momspliktig. När skattemyndigheten har förvissat sig om att så är fallet måste de ta reda på vilka parterna i transaktionen är och om dessa har redovisat skatt i enlighet med gällande rätt.

## ***EU***

Skattemyndighetens tillgång till information är ett exempel på vad vi tror kan bli ett av de svåra hindren på vägen mot en effektiv beskattning av e-handeln inom EG:s mervärdesskatteområde. Framförallt gör bristen på samarbetsavtal (innehållande t ex ömsesidig handräckningsassistans) med utländska stater det mycket svårt för skattemyndigheterna att erhålla den information de behöver för att beskatta utländska företag. Givetvis gör bristen på samarbete även det svårt att driva in mervärdesskatt från utomlands belägna företag som man vet är skyldiga att betala skatt i en stat inom EU.

Idag saknas till och med ett väl fungerande samarbete för att driva in mervärdesskatt mellan EU-länderna eller som en brittisk tulltjänsteman sa: ”Om vi besöker ett företag i Storbritannien och upptäcker att de inte påför moms på produkter som de t ex säljer till Tyskland, så upplyser vi dem självklart om att de skall påföra tysk moms. Men det är inte vårt jobb att genomdriva insamlingen av tyska skatter eller att meddela den tyska skattemyndigheten om att företaget har gjort fel.”<sup>195</sup> Även om skattemyndigheterna i EU-stater i framtiden samarbetar för att driva in skatter inom unionen tror vi att det kommer att bli mycket problematiskt. Svårast blir troligtvis att driva in skatt på försäljningar till konsumenter inom EU från utländska företag, men även mellan de enskilda medlemsstaterna finns många legala och kulturella skillnader som kan förväntas försvåra arbetet. T ex är skillnaderna på synen på hur långt myndigheter kan inkräkta på den personliga sfären, för att samla in tillräcklig information om de skattskyldiga, stora. Man kan därför förvänta sig att de olika

---

<sup>195</sup> RSV Rapport 2000:9, sid 321

staterna ser olika på var, när och hur staten skall få tillgång till information om vad olika kunder, framförallt konsumenter, har handlat över nätet. EU präglas ju just av sin kulturella heterogenitet och det kan inte förväntas att myndigheterna i de olika staterna genast kommer att kunna samarbeta på ett effektivt sätt. De stora kulturskillnaderna och språkbarriären kan förväntas försena ett effektivt samarbete även på områden som medlemsstaterna kommit överens om. Det är givet att det kommer ta tid att få skattemyndigheter i fjorton, med reservation för utvidgningen av unionen, olika stater med fjorton olika sätt att arbeta att samarbeta på ett effektivt sätt.

Vi har tidigare i uppsatsen<sup>196</sup> nämnt problemen för svenska myndigheter att få in information från Internetoperatörer då det krävs misstanke om brott för vilket är föreskrivet fängelse för att dessa skall lämna ifrån sig informationen. När man har problem att få in information från USA hur skall man då lyckas få in information från de företag som säljer från s.k. skatteparadis. I Sverige har man bland annat stött på kontrollproblem p.g.a. att företag av sekretesskäl har outsourcat hanteringen av kundregister till utländska företag som specialiserar sig på att sköta olika företags kundregister. Skattemyndigheterna i Göteborg redovisar i en promemoria<sup>197</sup> de problem de haft när de granskade ett svenskt företag som säljer pornografi on-line. Skattemyndigheten försökte utreda hur mycket av försäljningen som gick till svenska kunder men fick problem när det visade sig att det svenska företaget inte visste om vilka dess kunder var. Det svenska bolaget tillhandahöll den databas som kunderna fick tillgång till men det var ett amerikanskt betalningsserviceföretag som tog emot betalning och gav kunderna accesskoderna till databasen. När det svenska bolaget begärde att få ta del av uppgifterna om vilka kunder man hade i Sverige svarade det amerikanska företaget att sekretess förbjuder dem att lämna ut dessa uppgifter utan ett domstolsbeslut. Således kunde inte ens det svenska företaget själv få ut informationen. På inkomstskatteområdet hade problemet kanske kunnat lösas genom att ta in material från amerikanska skattemyndigheter men eftersom moms inte regleras i dubbelbeskattningsavtalet med USA fanns här ingen möjlighet att sköta det på detta sätt. Enligt samtal med RSV pågår för närvarande en dialog inom OECD om möjligheterna att utvidga bestämmelsen om utbyte av information mellan skattemyndigheterna i de avtalsslutande länderna i artikel 26 i OECD:s modellavtal till att även gälla mervärdesskatt. RSV sade sig också ha ganska stora förhoppningar på att förslaget

---

<sup>196</sup> Se kapitel 4.3.

<sup>197</sup> Skattemyndigheten i Göteborg (REK, Specialrevision), Erfarenhetspromemoria – On-linehandel, 1999.

skulle gå igenom. Blir detta verklighet kan det förväntas väsentligen underlätta skattemyndigheternas arbete.

Problemet att få information är således intressant ur ett större rättsligt perspektiv då man hela tiden får göra avvägningar mellan två institut som är skyddade av lagen och som ses som grundstenar i dagens samhälle. Dels statens rätt att driva in skatter för att finansiera vår välfärd med och dels enskilda individers rätt till privatliv. Hur lagstiftarna i EU:s medlemsländer väljer att hantera denna balansgång mellan statens beskattningsrätt å ena sidan och individens rätt att hålla vissa uppgifter hemliga är en viktig fråga som säkert kommer att debatteras livligt från båda sidor. Någon sade en gång att när staten märker att den tappar kontrollen så blir staten elak. Vi får därför hoppas att staten inte tappar kontrollen utan att en bra avvägning mellan motstående intressen kan skapas.

Problemet att driva in skatterna leder givetvis till att stora delar av den handel som både betalas och levereras elektroniskt kan bli skattebefriad. Således gynnas denna handel gentemot handeln av andra varor och tjänster som inte kan undvika mervärdesskatten på samma sätt. Om staterna inte hittar ett effektivt sätt att driva in skatt för elektroniskt levererade tjänster kommer resten av industrin att ha påtagliga konkurrensnackdelar. För de produkter som är utbytbara gentemot elektroniskt levererade tjänster kommer efterfrågan att minska vilket kan komma att leda till att företag försvinner på grund av skillnaden i reell skattebörd.

### ***EU-kommissionens förslag ( KOM(2000) 349 slutlig )***

Mervärdesskattens effektivitet kommer även fortsättningsvis att bygga på frivillighet. Denna frivillighet kan bara upprätthållas om chansen till upptäckt av underlåtenhet att följa reglerna är någorlunda stor. En näringsidkare skall kunna räkna med att slippa illojal konkurrens från konkurrenter som inte fullgör sina skattemässiga skyldigheter. Kommissionen är medvetna om problemet men kommer inte med några nya konkreta lösningar när det gäller kontroll och uppbörd utan man lovar att verka för ett större internationellt samarbete och förlitar sig på att förnuftiga näringsidkare inte vill riskera att ha oreglerade skatteskulder på världens största marknadsplats.<sup>198</sup>

---

<sup>198</sup> KOM(2000) 349 slutlig sid. 9f.

## *USA*

Som ovan nämnts är konsumtionsskattsystemen i USA så diversifierade mellan staterna att det är svårt att generellt beskriva dess karaktär. Klart är dock att det över hela kontinenten existerar stora brister i indrivningen av skatter. Om man endast utgår från den elektroniska handeln föreligger inga stora rättviseproblem då systemet för indrivning är så bristfälligt att företagen knappt belastas av konsumtionsskatt vid försäljning över statsgränserna. Den säljande staten har inte jurisdiktion att kräva in sales tax utanför sin egen gräns och konsumtionsstaten har ingen möjlighet att kontrollera konsumenternas inköp. Således är myndigheternas chanser att kräva in skatten så gott som obefintlig och eftersom konsumenterna inte har tillräckligt hög skattemoral för att kontakta skattemyndigheten för att anmäla sitt skattepliktiga förvärv förekommer knappt någon beskattning av denna handel. Även om dessa brister är negativa för staternas budget är det svårt att se någon orättvisa mellan e-handelsföretagen, där vissa bolag påläggs skatt medan andra bolag kan undandra sig skatten. Att ingen beskattas är i sig en sorts rättvisa. Kanske var det inte denna sortens rättvisa OECD hade i tankarna när de utarbetade principerna.

Förhållandet mellan vanliga näringsidkare, som säljer genom ett fysiskt affärsställe, och e-handelsföretagen är däremot inte speciellt rättvist. De traditionella försäljarna har inte alls samma möjlighet att undandra sig skatt då de, till skillnad från e-handelsföretagen, har en fysisk närvaro i de stater de säljer från. Systemet är här i högsta grad orättvist vilket har påpekats av åtskilliga traditionella handlare som förlorat marknadsandelar till e-handelsföretagen då de inte kunnat hålla konkurrenskraftiga priser till följd av att de till skillnad från e-handelsföretagen inte kunnat undandra sig konsumtionsskatten. Sannolikt kommer effekterna av den bristande rättvisan i skatteuttagen bidra till att många traditionella handlare försvinner från marknaden samt till bristande skattemoral hos de som lyckas hålla sig kvar. USA måste göra något åt detta problem om de inte vill skapa ett system där företag försvinner inte för att de i grunden är olönsamma utan för att de drabbas av en orättvis skatt.

## **12 SLUTSATS**

Vi ställde i inledningen till denna uppsats ett antal frågor som vi ansåg centrala för konsumtionsbeskattningen av elektronisk handel. Vilka problem kommer att uppstå på grund

av att företag blir mer lätttrörliga och på ett enkelt sätt kan sälja sina produkter till näringsidkare och konsumenter runt om i världen? Hur skall de olika nationella skattemyndigheterna kontrollera att reglerna efterföljs? Vilka möjligheter finns att driva in mervärdesskatten över nationsgränserna? Kommer karaktären och skattesatsen för varor och tjänster påverkas av att de levereras digitalt? Var skall beskattning ske? Under uppsatsen har vi sedan behandlat dessa frågor samt därtill närliggande områden. Vi har pekat på de problem som uppstått till följd av den elektroniska handelns karaktär och hur man försökt lösa dessa i EU och USA. Vissa lösningar tycker vi har varit kloka medan andra enligt vår mening har varit mindre genomtänkta. Ett stort problem som vi uppfattar det är att lösningarna har präglats av bristande helhetssyn men detta är kanske naturligt när regleringen utvecklas undan för undan. Ett exempel på detta är att man klassificerat elektroniskt levererade produkter som tjänster utan att specialreglera hur dessa tjänster skall behandlas. Vår åsikt är att systemet skulle gynnas av en regel som medför att de elektroniska tjänsterna i så hög grad som möjligt skall behandlas på ett liknande sätt som sina fysiskt levererade motsvarigheter (varor). Annars skapas automatiskt en skillnad i beskattningen mellan produkter som köparen upplever som "likvärdiga". Till exempel bör de reducerade skattesatser som i EU medges för tryckta skrifter som böcker och tidningar<sup>199</sup> utsträckas till att gälla även för dess elektroniskt levererade motsvarigheter. Idag tycker kanske många att det föreligger en stor skillnad mellan att läsa en fysisk och en digital tidning men vi är övertygade om att synen på detta kommer att ändras i takt med att den "datoriserade generationen" växer upp och datorerna samt dess bildskärmar utvecklas till att bli mer anpassade till det mänskliga behovet. Vi har även visat på att omsättningsplatsen ibland skiljer sig åt mellan elektroniskt levererade produkter och dess fysiska motsvarigheter. Detta har kommit att medföra att beskattningen skiljer sig åt mellan de två grupperna. Vidare har vi i uppsatsen visat på att områden utanför konsumtionsbeskattningens egentliga kärna, som till exempel tullpraxis samt regler om enskildas rätt till privatliv, kan påverka beskattningen. Det är således viktigt att titta på även dessa bestämmelser när man reformerar beskattningssystemet till att bättre passa elektronisk handel.

En fråga vi uppmärksammat särskilt är RSV:s behandling av de elektroniskt levererade tjänsterna. RSV verkar anse att alla tjänster som levereras i digitaliserad form är att anse som informationstjänster, detta för att de skall omfattas av undantagsreglerna i ML 5:7. Vår åsikt

---

<sup>199</sup> Sjätte mervärdesskattedirektivet, Annex H, 6 punkten.

är att denna syn kan ifrågasättas på grundval av att vi dels inte kunnat hitta direkt stöd i förarbetena, dels på att andra EU-stater har ett annat förhållningssätt. Även den omständigheten att EG-kommissionen ansett det nödvändigt att göra ett tillägg i artikel 9.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet för att precisera behandlingen av de elektroniskt levererade tjänsterna, pekar enligt vår mening på att RSV:s tolkning inte nödvändigtvis är den riktiga. Förmodligen kan RSV:s syn ses som ändamålsenlig då i det fall det nya EG-förslaget går igenom, det skulle resultera i en behandling liknande RSV:s, men det har ingen relevans för RSV:s bedömning av gällande rätt.

Eftersom den elektroniska handeln i så hög grad är av internationell karaktär är det av stor vikt att det skapas en internationell samstämmighet om hur problemen skall lösas. Möjligheten att uppbära skatter är begränsad till den egna jurisdiktionen och ett samarbete behövs således för att driva in skatter från skattskyldiga i andra jurisdiktioner. Det faktum att USA och har helt olika åsikter om hur problemen skall lösas är en stor svaghet och kan förväntas bli ett av de största hoten mot beskattning av elektronisk handel i framtiden. Om inte en samstämmighet kan skapas föreligger en stor risk att kontrollproblemen kommer att omöjliggöra en effektiv beskattning av i alla fall den elektroniska handel som riktar sig mot konsument. EU har här möjligen underskattat kontrollproblemet något. Visserligen tror vi att mervärdesbeskattningen till stor del även i framtiden kommer att bygga på frivillig efterlevnad, men vi är likaledes övertygade om att ett stort antal företag som endast är fysiskt etablerade i stater med vilka EU eller EU:s medlemsstater inte har några samarbetsavtal kommer att välja att inte registrera sig och betala skatt inom EU. För att lösa detta bör så mycket krut som möjligt läggas ned på att hitta samförståndslösningar mellan olika stater. För EU-staternas del är det t ex viktigt att möjliggöra samarbete mellan skattemyndigheter inom unionen och i USA för att på så vis säkerställa kontroll och indrivning av skatter.

Vi har således sett att det föreligger många olösta problem vad gäller konsumtionsbeskattningen i den nya affärsmiljö som skapats genom de förbättrade kommunikationsmöjligheterna på senare år. Det finns idag ingen allmänt accepterad lösning på dessa problem och ett ofantligt reformeringsarbete kommer troligtvis att behövas för att se till att konsumtionsbeskattningen skall ha en möjlighet att fungera på ett effektivt sätt i framtiden. Internationell handel är givetvis ingen nyhet men den ökar explosionsartat även inom områden där den tidigare varit begränsad. Även om de rådande systemen fungerar väl för de flesta produkter är det av utomordentlig vikt även för dessa produkter att systemet

reformerar för att det inte skall bli en ojämnlik beskattning gentemot de områden där beskattningen inte fungerar. Konsumtionsbeskattningen är mycket betydelsefull för finansieringen av de offentliga utgifterna för bl a medlemsstaterna i EU och man får utgå ifrån att dessa inte vill ge Freddy Tengberg, VD på e-handelsbolaget Buyonet, rätt när han säger: ”Momssystemet härrör från 1970- talet. Det passar bra för den fysiska handeln, men inte för e-handel. För digitala leveranser har momsens redan spelat ut sin roll. Så blir det på sikt även för fysiska produkter.”<sup>200</sup> Varken USA:s eller EU:s system kan anses uppfylla kraven enligt de övergripande principer som OECD lagt fram. Man får snarare se principerna som riktlinjer vilka EU och USA kan eftersträva att närma sig. Arbetet lär ta tid och många fler examensarbeten i ämnet kommer garanterat att skrivas innan vi kan se ljuset i tunneln.

---

<sup>200</sup> Karl-Johan Byttner, Buyonets vd: Momssystemet dött inom tio år, Computer Sweden, (2000-05-05 10:44). <http://nyheter.idg.se/print.asp?ID=000505-cs12>



## **KÄLLFÖRTECKNING**

### **EG-Direktiv**

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, Dokument 377L0388,

Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändringar av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av de fiskala gränserna.

### **Förslag från kommissionen**

KOM(2000) 349 slutlig. Kommissionens förslag: Europaparlamentet och rådets förordning om ändring av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt). Kommissionens förslag: Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg,

COM(2000) 650 final, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC with a view to simplifying, modernising and harmonising the conditions laid down for invoicing in respect of value added tax.

### **Rättsfall från EG-Domstolen**

ECJ 6/64 Costa v. Ente Nazionale per l'Energia Elettrica (ENEL)

ECJ 9/70 Grad v. Finanzamt Traustein

ECJ 14/83 von Colson & Kaman mot Landrhein-Westfalen

ECJ Case 168/84 Günther Berkholz v Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt

ECJ C-106/89 Mearleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentacion

ECJ C-2/95, 5 juni 1997, Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet

ECJ C-190/95 ARO Lease BV

ECJ Case C-260/95 DFDS A/S

### **Amerikanska Rättsfall**

Pike v. Bruce Church, Inc., 397 U.S. 137 (1970)

Goldberg v. Sweet., 488 U.S. 252 (1989)

May Broadcasting Co. v. Nebraska Dept. of Revenue, 490 N.W.2d 203 (Neb. 1992)

Quill Corporation v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992)

Dept. of Revenue, State of Florida v. Quotron Systems Inc., 615 So.2d 747 (Fl. 1993)

South Central Bell Telephone v. Barthelemy, 643 So.2d 1240 (La. 1994)

Oklahoma Tax Commission v. Jefferson Lines, Inc., 115 S. Ct. 1131 (1995)

SFA Folio Collections, Inc. v. Tracy, 73 Ohio St. 3d 119, 652 NE2d 693 (1995).

ALA v. Pataki, 969 F.Supp. 160 (S.D.N.Y. 1997)

### **Offentligt tryck m m**

Prop. 89/90:111, om reformerad mervärdesskatt m m.

Skattemyndigheten i Göteborg (REK, Specialrevision), Erfarenhetspromemoria – Onlinehandel, 1999.

### **Material hämtat på Internet**

Baldwin, Mark, Fixed, Business and Permanent Establishments, Macfarlanes' Corporate Tax Bulletin, [www.macfarlanes.com/bulletins/tax/bulletinwherestart.html#fixed](http://www.macfarlanes.com/bulletins/tax/bulletinwherestart.html#fixed)

Basic rule under section 7 (10) of the VAT Act, <http://www.hmce.uk/bus/vat/e-comm8.htm>

Brand, Ronald A., Due Process as a Limitation on Jurisdiction in U.S. Courts and a Limitation on the United States at the Hague Conference on Private International Law, February 1998, [www.state.gov/www/global/legal\\_affairs/brand/html](http://www.state.gov/www/global/legal_affairs/brand/html)

Burk, Dan L., How State Regulation of the Internet violates the commerce clause, [www.cato.org/pubs/journal/cj17n2-2.html](http://www.cato.org/pubs/journal/cj17n2-2.html)

Byttner, Karl-Johan, Buyonets vd: Momssystemet dött inom tio år, Computer Sweden, (2000-05-05 10:44). <http://nyheter.idg.se/print.asp?ID=000505-cs12>

Computer Sweden, Ringholm: E-handeln inget hot mot svensk moms, 2000-04-11 15:07, <http://nyheter.idg.se/print.asp?ID=000411>

Computer Sweden, Staten förlorar miljarder på e-handel, 2000-04-03 <http://nyheter.idg.se/cs/>

de Jonquières, Guy, Brussels taxes US patience on e-business, FT.com, Financial Times, publicerat den 11 juni 2000. <http://news.ft/gx.cgi/ftc?pagename=View&c=Article&cid=FT3FW3A2D9C>

Dokument XXI/98/0359 av den 3 april 1998, [http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation\\_customs/](http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation_customs/)

Euro Info Centre, <http://euroinfo.se/omr4/moms/satser/htm>

Euro Info Centre, <http://www.euroinfo.se/omr4/moms/default.htm>

European Commission, Harmonisation of turnover taxes – working paper, 1999. [http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation\\_customs/](http://europa.eu.int/comm/dgs/taxation_customs/).

European Commission, Tal av Fritz Bolkestein (medlem i EG-kommissionen med ansvar för beskattning och mervärdesskatt på elektronisk handel) den 20 september 2000, DN: SPEECH/00/327, <http://europa.eu.int/rapid/start/cgi>

Fakta PM från finansdepartementet EUFi/2000/991, <http://www.riksdagen.se/eu/riksdagen/9798/faktapm/fi/fi00%5F348.htm>

Fernandez, Mario, E- business & vat complications, Danish version. [http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documents/Fernandez\\_Mario\\_VAT\\_implications.doc](http://www.jura.uni-muenster.de/eclip/documents/Fernandez_Mario_VAT_implications.doc)

Giuliani, Richard W. – Nathanson, Michael J. – Wethly, Kimberly B., The Internet Tax Freedom Act: An attempt at eliminating the tolls on the e-commerce superhighway, Tax Bulletin – August 1999. [www.haledorr.com/publications/tax/1999\\_08\\_TaxBulletin.html](http://www.haledorr.com/publications/tax/1999_08_TaxBulletin.html)

Hallenborg, Philip, Elektronisk handel och indirekt skatt – ett diskussionsunderlag, Det IT-rättsliga observatoriets rapport 14/2000, <http://www.itkommissionen.se/observ>

Hardesty, David, California Sales Tax For Click and Mortar, E-commerce Tax News, sept 3 2000, <http://www.ecommercetax.com/doc/090300.htm>

Hardesty, David, E-commerce and Harmonization of World Tax Systems, Part 2, November 26 2000, <http://ecommercetax.com/doc/112600b.htm>

Hardesty, David, No Level Playing field in California, E-commerce Tax News, October 8 2000, <http://ecommercetax.com/doc/100800.htm>

<http://www.findlaw.com/>

<http://www.hmce.gov.uk/bus/vat/e-comm8.htm>

<http://www.hmce.uk/bus/vat/e-comm8.htm>

<http://www.nytimes.com/2000/09/28/technology/28VAT.html>

Johansson, Gustaf, e-skatt? i-skatt? o-skatt? – Skatterätten i digital miljö, Observatorierapport 18/2000, IT-kommissionen, <http://www.itkommissionen.se/observ>

Käbisch, Volker, Research Paper – Taxation, ESRIT Project 27028, Electronic Commerce Legal Issues Plattform, <http://europa.eu.int/ISPO/legal/en/lab/991216/tax.doc>

Nellen, Anette, Overview to e-commerce taxation – Guide to Understanding the current discussions and debates, [www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen\\_a/](http://www.cob.sjsu.edu/facstaff/nellen_a/)

OECD, Consumption Tax Electronic Commerce Sub-group Mandate and Work Programme, [www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/ct\\_mandate.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/ct_mandate.pdf)

OECD, Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, Committee on Fiscal Affairs, June 2000, OECD.  
[http://www.oecd.org/subject/e\\_commerce/ecom\\_english.pdf](http://www.oecd.org/subject/e_commerce/ecom_english.pdf).

OECD, Electronic commerce: Taxations Framework Conditions,  
[www.oecd.org/daf/fa/E\\_COM/framework.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/E_COM/framework.pdf)

RSV rapport 2000:9, Vår förvaltning år 2010 – I globaliseringens spår.  
<http://www.rsv.se/skatter/rapporter/rapport20000810.html>

RSV:s Momshandledning 2000, kap. 9.7

RSV:s skrivelser 980519, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), Dnr. 4743-98/900;  
<http://www.rsv.se/skatter/skrivelser/skrivelser19980519a.html>

RSV:s skrivelser 991216, Musik on-line, dnr. 10940-99/120,  
<http://www.rsv.se/skatter/skrivelser/skrivelser19991216.html>

Text Assist for the Dormant Commerce Clause Flowchart,  
[www.faculty.lls.edu/~manheimk/cl1/dormant2x.htm](http://www.faculty.lls.edu/~manheimk/cl1/dormant2x.htm)

The Delaney policy group, The Internet and taxes: The only certainty is uncertainty,  
[www.delaneypolicy.com/publications/net\\_tax.htm](http://www.delaneypolicy.com/publications/net_tax.htm)

The EU Committee of the American Chamber of Commerce in Belgium, Position Paper on the Taxation of Electronic Commerce,  
<http://www.eucommittee.be/pop/pop2000/Fisc/fisc7.htm>

The Framework for Global Electronic Commerce, [www.ecommerce.gov/framework.htm](http://www.ecommerce.gov/framework.htm)

The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II, <http://www.caltax.org/andersen/part2.htm>

VAT Act 1994, paragraph 1 and 3, <http://www.hmce.uk/bus/vat/e-comm8.htm>

[www.house.gov/chriscox/nettax](http://www.house.gov/chriscox/nettax)

[www.revenue.ie/e-commerce/contents.pdf](http://www.revenue.ie/e-commerce/contents.pdf)

## **Böcker**

Bernitz, Ulf, Europarättens grunder, Upplaga 1:3, Juristförlaget, Stockholm, 1996.

Hultmark, Christina, Elektronisk handel och avtalsrätt, Upplaga 1:2, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 1998.

Kotler, Philip & Armstrong, Gary, Principles of marketing-sixth edition, Prentice-Hall, Internationall, Inc. Englewood Cliffs, N.J., 1994.

Lundén, Björn, Ulf Svensson, MOMS – Praktisk handbok i mervärdesskatt, 6:e upplagan. Björn Lundén information AB, Näsviken, 1999.

Terra, Ben & Wattel, Peter, European Tax law, second edition, Kluwer Law International, The Hague, 1997.

Westberg, Björn, Mervärdesskatt – en kommentar, Nerenius & Santérius Förlag AB, Stockholm 1997.

Westberg, Björn, Nordisk mervärdesskatterätt, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1994.

## **Artiklar**

Forvass, Bo, Mervärdesbeskattning och elektronisk handel, Skattenytt 2000:7/8 sid. 435.

Fri, Mattias & Remstam, Maj-Britt, Vilken mervärdesskatt är tillämplig vid försäljning av musik på Internet?, Skattenytt, 2000:7/8 sid. 431.

Fri, Mattias & Karlsson, Tomas, EG-kommissionens förslag till ändringar av mervärdesskatteordningen för elektronisk handel, Svensk Skattetidning, nr 6-7/2000, sid 602.

Melz, Peter, Mervärdesskatten – en allmän konsumtionsskatt, Skattenytt 1994:5 sid. 242.

## **BILAGA**

### **Sjätte mervärdesskattedirektivet ( 77/388/EEG )**

#### **Artikel 5**

##### Leverans av varor

1. Med "leverans av varor" avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.
2. Elektrisk ström, gas, värme, kyla och liknande skall betraktas som materiell egendom.
3. Medlemsstaterna kan betrakta följande som materiell egendom:
  - a) Vissa rättigheter i fast egendom.
  - b) Vissa sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.
  - c) Andelar eller aktier som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav.
4. Som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 anses vidare:
  - a) Överföring, på order av en offentlig myndighet eller i dess namn eller i enlighet med lagstiftning, av äganderätten till egendom mot betalande av vederlag.
  - b) Faktiskt överlämnande av varor, i överensstämmelse med avtal om uthyrning av varor under en viss tid eller om avbetalningsköp, som föreskriver att äganderätten normalt skall övergå senast när den sista avbetalningen har erlagts.
  - c) Överföring av varor i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning.
5. Medlemsstaterna kan betrakta följande som leverans i den betydelse som avses i punkt 1
  - a) Leverans enligt beställningsuppdrag med material som kunden ställer till förfogande, dvs. leverans från en uppdragstagare till dennes kund av lös egendom som framställts eller sammansatts av uppdragstagaren av material eller föremål som ställts till förfogande av kunden för ändamålet, vare sig uppdragstagaren har tillhandahållit någon del av det använda materialet eller inte.
  - b) Överlämnande av vissa byggnadsarbeten.
6. Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdeskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet.
7. Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:
  - a) Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdeskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.
  - b) Uttag av varor som en skattskyldig person gör inom ramen för en icke skattepliktig

transaktion, då mervärdeskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt a.

c) Varor som en skattskyldig person eller hans efterträdare, med undantag för fall som avses i punkt 8, behåller när han upphör att bedriva en skattepliktig verksamhet och mervärdeskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt a.

8. Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag, kan medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Vid behov får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrensnedvridning i fall där mottagaren inte är skattskyldig fullt ut.

## **Artikel 6**

Tillhandahållande av tjänster

1. Med "tillhandahållande av tjänster" avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

- Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

- Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.

- Utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.

2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdeskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse. Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.

3. För att hindra snedvridning av konkurrensen och med förbehåll för det samråd som föreskrivs i artikel 29, får medlemsstaterna behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdeskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person.

4. Då en skattskyldig person i sitt eget namn men för någon annans räkning deltar i tillhandahållande av tjänster, skall det anses att han själv har tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster.

5. Artikel 5.8 skall tillämpas på enahanda sätt på tillhandahållande av tjänster.

## **Artikel 9**

Tillhandahållande av tjänster

1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

a) Platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.

- b) Platsen för tillhandahållande av transporttjänster skall vara den där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs.
- c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser
- kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland verksamhet av sådana aktiviteters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster,
  - transportanknutna verksamheter såsom lastning, lossning, godshantering och liknande verksamheter,
  - värdering av materiell lös egendom, eller
  - arbete på materiell lös egendom.
- d) Vid uthyrning av materiell lös egendom, med undantag av alla slag av transportmedel, som av uthyraren förs ut ur en medlemsstat för att användas i en annan medlemsstat, skall platsen för tillhandahållande av tjänsten vara användningsorten.
- e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:
- Hel eller delvis överlåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter.
  - Reklamtjänster.
  - Tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information.
  - Åtaganden att helt eller delvis avstå från att utöva en näringsverksamhet eller utöva en rättighet som avses i denna punkt (e).
  - Bank-, finansierings- och försäkringstjänster, däribland återförsäkring, med undantag för uthyrning av bankfack.
  - Tillhandahållande av personal.
  - Tjänster av handelsagenter som agerar i annans namn och för annans räkning, när de åt sin uppdragsgivare anskaffar de tjänster som avses i denna punkt (e).
3. För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning kan medlemsstaterna med hänsyn till sådant tillhandahållande av tjänster som avses i 2 e och uthyrning av lös materiell egendom betrakta
- a) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga inom landets territorium såsom liggande utanför gemenskapen, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen,
- b) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga utanför gemenskapen såsom liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium.

## **Artikel 21**

Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna

Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

1. Enligt det inhemska systemet:

a) Skattskyldiga personer som genomför andra skattepliktiga transaktioner än sådana som anges i artikel 9.2 e och som genomförs av en skattskyldig person bosatt utomlands. När den



skattepliktiga transaktionen genomförs av en skattskyldig person bosatt utomlands får medlemsstaterna införa regler varigenom skatt skall betalas av någon annan än denne. Bl.a. får ett skatteombud eller den person åt vilken den skattepliktiga transaktionen utförs utses såsom denna andra person. Medlemsstaterna får även föreskriva att någon annan än den skattskyldiga personen skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

b) Personer som tillhandahålles sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e av en skattskyldig person bosatt utomlands. Medlemsstaterna kan dock kräva att leverantören av tjänsterna skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.

c) Varje person som anger mervärdesskatten på en faktura eller jämförlig handling.

2. Vid import: Den eller de personer som är utsedda till eller har godtagits såsom varande ansvariga av de medlemsstater till vilka varorna importeras.