



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Therése Lassen

# Mervärdesskatt vid internationell e-handel

Examensarbete  
20 poäng

Handledare: Christina Moëll

Ämnesområde: Skatterätt

VT 2001

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund	3
1.2 Problem och syfte	3
1.3 Disposition	4
1.4 Avgränsningar	4
1.5 Material	4
<b>2 ELEKTRONISK HANDEL</b>	<b>5</b>
2.1 Allmänt	5
2.2 Olika former av elektronisk handel	6
2.2.1 Off-line handel	6
2.2.2 On-line handel	7
<b>3 MERVÄRDESSKATTEN</b>	<b>8</b>
3.1 Allmänt	8
3.1.1 Mervärdesskatten och EU	8
3.1.2 Ursprungsprincipen	9
3.1.3 Destinationsprincipen	10
3.2 När sker beskattning?	10
3.2.1 Omsättning av vara	10
3.2.1.1 I vilket land skall en vara anses omsatt?	11
3.2.1.2 Distansförsäljning	11
3.2.2 Omsättning av tjänst	13
3.2.2.1 I vilket land skall en tjänst anses omsatt?	13
3.2.2.2 Exempel på tillämpliga bestämmelser	14
3.2.2.3 Vad kan utgöra ett fast driftställe?	16
3.2.2.4 Beskattningsland	22
3.2.2.5 Problemområden	23
3.2.3 ADB-program	23
3.2.4 Slutord	24
<b>4 E-HANDEL OCH TAXERING</b>	<b>25</b>
4.1 Allmänt	25

4.1.1	Upprätthålls skattemässig neutralitet?	26
4.1.1.1	”Bitskatt”	27
4.1.2	Skattekonkurrens	27
<b>5</b>	<b>EU</b>	<b>28</b>
5.1	Inledning	28
5.2	Kommissionens arbete	28
<b>6</b>	<b>OECDs ROLL</b>	<b>36</b>
6.1	OECD om konsumtionsskatter på e-handel	36
6.1.1	Business-to-business	39
6.1.2	Konsument	39
6.1.3	Verifikation	40
	<b>BILAGA A</b>	<b>43</b>
	<b>BILAGA B</b>	<b>45</b>
	<b>LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>49</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>51</b>

# Sammanfattning

Internet har inneburit en revolution på många områden, inte minst för den internationella handeln. Det innebär en stor skillnad inte minst för mindre företag som har fått helt andra möjligheter att tävla med sina större konkurrenter. På Internet blir förutsättningarna mer i stort sett desamma oavsett företagets storlek. Det är nu lättare för potentiella kunder att komma i kontakt med och köpa varor och tjänster från utländska företag.

Då dagens mervärdesskatteregler i huvudsak härrör från 1970-talet och även till viss del från 1960-talet är de bara anpassade efter traditionell handel, och inte alls till elektronisk handel via Internet, har det uppkommit ett antal nya problem och frågeställningar som ännu inte är helt besvarade. De problem som uppkommer är helt olika beroende på hur varan eller tjänsten som beställts via Internet levereras.

Vid off-line handel uppkommer inte några nya principiella problem jämfört med traditionell handel. Kontrollproblemen kvarstår dock.. Ökad handel medför ytterligare svårigheter för skattemyndigheterna att kontrollera att beskattningsreglerna följs bl.a. vid s.k. distansförsäljning.

Vid on-linehandel är problemen större. Var omsättning skall anses ha skett är en av de viktigaste frågorna som måste avgöras. Svaret är beroende av en rad olika faktorer. Om det är fråga om en vara eller tjänst, hur den skall klassificeras och vad som kan utgöra ett fast driftställe. Det har framförts åsikter som säger att en server och även en hemsida under vissa förutsättningar skall kunna utgöra ett fast driftställe. Själv anser jag att detta i många fall skulle kunna ge orimliga konsekvenser då möjligheterna lägga sin beskattning till det land med lägst skatt blir omfattande.

Dagens beskattning av on-line levererade tjänster är inte konsumtionsneutral då det i praktiken kan bli så att man betalar för den yttre formen på en vara/tjänst och inte för det egentliga innehållet exempelvis vid köp av en tidning som beskattas olika om den köps i en affär eller digitalt över nätet.

På grund av den internationella e-handels natur är det nödvändigt för världens stater att samarbeta för att få en effektiv beskattning utan ofrivillig dubbelbeskattning eller skattebortfall. Det är inte möjligt för ett land att med utan hjälp från andra stater försöka upprätthålla en fungerande mervärdesbeskattning. Bland annat så arbetar EU och OECD både separat men även tillsammans på att få fram lösningar på problemen på en internationell nivå, men har ännu inte lyckats komma fram till någon slutlig lösning på de största problemen. Man har däremot enats om vissa principer som skall råda vid beskattning av internationell e-handel.

# Förkortningar

ADB	Automatisk databehandling
B2B	Business to business
B2C	Business to consumer
E-handel	Elektronisk handel
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
IKL	Lag 1964:528 om tillämplig lag beträffande internationella köp av lösa saker
IP	Internet Provider
ISP	Internet Service Provider
ML	Mervärdesskattelagen
N.I.	Näringsidkare
OECD	Organization for Economic Co-operation and development
RSV	Riksskatteverket
Skm	Skattemyndigheten
VIES	Value added tax Information Exchange System
WWW	World Wide Web

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

De senaste decennierna har den internationella handeln revolutionerats på grund av utvecklingen av Internet och den elektroniska handeln. Den har inneburit att företagen på ett smidigt sätt kan nås av kunder från hela världen lika lätt som kunden i huset bredvid. Företagen begränsas inte längre på samma sätt som tidigare av öppettider, arbetstidsbegränsningar, geografisk belägenhet eller bristande språkkunskaper.

Ökad och förändrad internationell handel har medfört att förutsättningarna för beskattning har förändrats. Dagens skattesystem är baserat på en fysisk handel med varor och tjänster där det är relativt enkelt att avgöra var avsändare och konsument befinner sig, om köparen är en konsument eller näringsidkare och vad det är som säljs. Handel över Internet är betydligt mer anonym än traditionell handel och gör det därmed svårare att avgöra var beskattning skall ske och även att kontrollera att beskattning sker.

Nya lösningar måste både vara teoretiskt och praktiskt genomförbara något som inte alltid är lätt. Tekniken utvecklas ständigt och det gäller för skattemyndigheterna att följa med i utvecklingen. Det är även viktigt att sträva efter neutralitet mellan olika sätt att handla för att inte urholka skattesystemet.

## 1.2 Problem och syfte

Jag skall i det här arbetet fokusera på de följder och problem som kan uppkomma på mervärdesskatteområdet i samband med den ökande handeln med varor och tjänster via Internet.

Mervärdesskatten är idag en av statens och EUs viktigaste inkomstkällor. Även en liten procentuell minskning av intäkten innebär en stor ekonomisk förlust för staten. Vad händer med statens mervärdesskatteintäkter när den internationella e-handeln ökar?

Jag avser att i uppsatsen beskriva de mervärdesskatte regler som blir aktuella vid internationell e-handel och vilka konsekvenser de har. Vilka problem är det som uppstår och vad görs, främst inom EU men även globalt, för att komma till rätta med problemen. Vilka områden är det som kan orsaka mest problem och råder det någon osäkerhet vid tillämpningen av de bestämmelser som finns? Skiljer sig EG-rätten från hur ML tillämpas, följs principen om neutralitet vid beskattning av olika former av handel? Dessa är de frågor som blir aktuella.

## 1.3 Disposition

Arbetet inleds med en kort beskrivning av Internet och de olika formerna av elektronisk handel samt vilka effekter detta nya medium har på den internationella handeln (kap. 2). Därefter följer en beskrivning av det svenska momssystemet, momsens inom EU, de principer som avgör när och var mervärdesskatt skall tas ut på en vara eller tjänst och vilka problem som uppkommer (kap. 3 och 4). Detta följs av en beskrivning av EUs roll på området, framförallt kommissionens arbete, och en redogörelse för det senaste förslaget på och vilka effekter ett eventuellt genomförandet skulle få i jämförelse med dagens bestämmelser (kap. 5). Slutligen kommer en redogörelse för OECDs arbete på (kap 6). Som bilagor finns artikel 5 i OECDs modellavtal både på engelska och på svenska (bilaga B) och artikel 9 i sjätte momsdirektivet (bilaga A).

## 1.4 Avgränsningar

Detta arbete rör endast de momsproblem som uppkommer vid internationell e-handel och inga andra skatterättsliga problem som eventuellt uppkommer, annat än ytterst översiktligt. Jag har valt att i arbetet i stort sett bara behandla mervärdesskatten inom EU och då framförallt den svenska mervärdesskatten. Jag har även valt att begränsa redogörelsen för internationellt samarbete till EUs och OECDs arbete även om de inte är de enda internationella samarbetsorgan som arbetar med internationell e-handel. Det är dock de som är de som är av störst betydelse för handel med europeisk anknytning.

## 1.5 Material

Jag har använt mig till övervägande del av artiklar från skattetidningar och elektroniska källor då detta är ett relativt nytt område och litteraturen är knapphändig. På senare tid har problemen internationell e-handel uppmärksammas i flera artiklar och av olika internationella organisationer som publicerar mycket material på nätet. Fördelen med elektroniska källor är att de ofta är mer aktuella än annan litteratur då de kan uppdateras lätt och ofta. Problemet är att det är svårt att kontrollera att det som skrivs är riktigt och vilken vikt informationen skall ges. Jag har naturligtvis även använt mig av traditionella källor såsom böcker och juridiska dokument särskilt när det gäller grunderna i det svenska och europeiska momssystemen.

# 2 Elektronisk handel

## 2.1 Allmänt

Internet är ett världsomspännande system av olika datanätverk sammankopplade till ett stort nätverk där varje dator kan, om den har tillåtelse, ta del av information från vilken annan dator som helst i nätverket. ibland går det även att direkt kommunicera med användaren av den andra datorn både via text och ljud. Grunden till Internet kallades ARPAnet (Advanced Research Projects Agency Network.) vars mål var att ge användaren av en forskningsdator på ett universitet möjligheten att kommunicera med en dator på ett annat universitet. Ytterligare en funktion var att systemet gav säkerhet till militärinformation då denna kunde skickas via många olika kanaler och blir därför mindre känslig för störningar eller sabotage av enstaka delar av nätet.<sup>1</sup>

Idag är Internet ett offentligt och självständigt forum öppet för hundratals miljoner människor över hela världen. Den del av Internet som används mest är World Wide Web ("WWW" eller "nätet"). Nätet ger tillgång till miljontals sidor med information och växer ständigt. Antalet Internetanvändare beräknas år 2002 uppgå till över 1 billion.<sup>2</sup> Allt fler företag väljer att presentera sig på nätet med en egen hemsida eller webbplats som innehåller information om företaget. Allt fler väljer också att göra hemsidorna interaktiva. Elektronisk handel där man via Internet beställer och får varor och tjänster levererade utvecklas i hög takt. När man talar om hemsida menar man oftast samtliga sidor som befinner sig på en aktuell webbplats, men begreppen används ofta synonymt även om detta alltså inte är helt korrekt.

Elektronisk handel omfattar all handel med varor och tjänster via alla slags datornätverk och telekommunikationer till både företag och privatpersoner. Möjligheterna till elektronisk handel innebär en enorm ökning av den gränsöverskridande handeln inte bara för stora multinationella företag utan även för medelstora och mindre företag. International Data Corporation beräknar att den internationella e-handeln kommer att uppgå till 1,6 billioner USD år 2003.<sup>3</sup> De mindre företagen kan konkurrera på samma villkor som de större företagen. Kvaliteten och konkurrenskraften på ett företags hemsida kan vara helt oberoende av dess storlek och resurser. Identifiering av vem säljaren egentligen är kan vara svårare än vid traditionell handel vilket gör det möjligt för mindre företag att skaffa sig kunder genom att likna ett mer etablerat företag. Internethandel är

---

<sup>1</sup> [http://whatis.techtarget.com/Whatis\\_definition\\_page/0.415.212370.00.html](http://whatis.techtarget.com/Whatis_definition_page/0.415.212370.00.html).

Nedladdat 2001-03-26

<sup>2</sup> Landgren, Cristina, Internet och dess betydelse för mervärdesskatten - en internationell studie, s.455, SkatteNytt 1998.

<sup>3</sup> <http://www.idc.com/Internet/press/PR/NEET0060500PR.stm>



inte på samma sätt som den traditionella handeln begränsad av öppettider, geografiska avstånd, lokalisering eller tidzoner som vis traditionell handel.

Utvecklingen av den elektroniska handeln har dragit till sig uppmärksamheten från internationella organisationer, ministermöten och ledande nationer med sikte på internationella överenskommelser.<sup>4</sup> OECD har kommit att inta en ledande ställning på området både avseende de generella frågorna angående förutsättningarna för utvecklingen av den elektroniska handeln och i skattefrågor.<sup>5</sup> Även EU har intagit en ledande position. Då alla parter är intresserade av att e-handeln utvecklas på ett fördelaktigt sätt är det viktigt att skapa de tekniska och rättsliga förutsättningarna för att så kan ske. Björn Westberg kallar detta en *rättslig infrastruktur* för elektronisk handel.

## 2.2 Olika former av elektronisk handel

Elektronisk handel omfattar handel med både varor och tjänster via Internet och kan delas in i två huvudgrupper off-line och on-line handel. De olika formerna för handel medför olika helt olika problem och behandlas därför var för sig.

### 2.2.1 Off-line handel

Vid *off-line* handel sker kontakt och beställning via nätet, men själva leveransen sker på traditionellt vis. Det går att jämföra med postorderhandel och telefonförsäljning där kund och försäljare inte träffas vid beställning, men leverans sker via vanliga kanaler (post, speditörer etc.). Denna form av elektronisk handel skapar inga nya skattemässiga problem annat än att den internationella handeln blir mer omfattande och därför svårare att kontrollera. EG-kommissionens förslag till ändringar i sjätte mervärdedirektivet<sup>6</sup> (se 5.1) rör inte denna typ av handel.

Ett vanligt exempel på off-line beställningar är CD-skivor eller böcker. Vid off-line handel gäller de allmänna reglerna för varuhandel. Omsättningslandet bestäms med hjälp av 5 kap. 1, 2, 2a och 3 §§ ML .

Även tjänster kan vara föremål för elektronisk handel med off-line leverans. Transporttjänster och arbete på lös egendom är exempel på tjänster som kan beställas men inte levereras on-line. Många tjänster kan dock levereras såväl on-line som off-line t.ex. arkitekttjänster, utbildning och juristtjänster.

---

<sup>4</sup> Westberg, Björn Elektronisk handel - varför av skatterettsligt intresse? SvSkT s. 103.

<sup>5</sup> Westberg, Björn s. 104.

<sup>6</sup> KOM(2000) 349.

### 2.2.2 On-line handel

Vid *on-line* handel sker leveransen av varan/tjänsten elektroniskt direkt in i datorn genom någon slags uppkoppling mot nätet. Det är främst denna form av elektronisk handel som skapar nya beskattningsproblem.

Både ML och EGs sjätte momsdirektiv skiljer på varor och tjänster. Normalt skiljer man inte på varor och tjänster genom sättet de leveras men så är fallet vid elektronisk handel. En vara är enligt 1 kap. 6 § ML ett materiellt ting, leverans via dator är alltså inte möjlig. Varor som levereras elektroniskt "on-line" benämns ibland digitaliserade varor.<sup>7</sup> Allt som kan bli digitaliserat kan också levereras via Internet.<sup>8</sup> Omsättning av digitaliserade produkter anses utgöra omsättning av tjänst och omfattas då ofta av 5 kap. 7 § ML oavsett om det går att köpa en fysisk vara med samma innehåll i den lokala affären. Exempel på "varor" som kan levereras on-line är t.ex. böcker, tidningar, fotografier, CD-skivor och CD-ROM-skivor.

De enda tjänster som endast kan levereras on-line är telekommunikationstjänster. Med telekommunikationstjänster förstås enligt 5 kap. 7 § 2 st 10 "dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning". Begreppet omfattar t.ex. tillgång till databaser, datanätverk tillhandahållande av råkapacitet, elektronisk postöverföring och websidor/ webhotell.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> RSV Handledning för mervärdesskatt 2000 s. 350.

<sup>8</sup> Skm i Göteborg, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor) 1998-05-19, dnr 4743-98/900 s. 17.

<sup>9</sup> Skm i Göteborg, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor) 1998-05-19, dnr 4743-98/900 s. 18.

# 3 Mervärdesskatten

## 3.1 Allmänt

Mervärdesskatten, eller moms, som den normalt kallas, infördes 1969 och ersatte då den allmänna varuskatten, den så kallade omsen. Den infördes samtidigt som det europeiska mervärdesskattesystemet infördes i dåvarande EG genom det första mervärdesskattedirektivet 67/227/EEG och bygger på samma principer. Ytterligare anpassning av ML gjordes med anledning av Sveriges EG-inträde 1995, först en större förändring av själva uppbyggnaden av lagen genom SFS 1994:2000 och 6 månader senare genom SFS 1994:1798 som trädde i kraft samtidigt som Sverige gick med i EG 1 januari 1995.

Moms är en generell konsumtionsskatt som skall utgå på all yrkesmässig omsättning av varor och tjänster som inte är undantagna från momsplikt. Det är en flerledsskatt med övervältringseffekt vilket innebär att moms skall beräknas på försäljningspriset i alla försäljningsleden tills varan eller tjänsten når slutkonsumenten som står för hela kostnaden. Den slutlige konsumenten kan vara en privatperson eller ett företag som ej har skattskyldighet för sin verksamhet och därför inte heller återbetalningsrätt av moms. Vid försäljning av varor och tjänster inom landet betalas mervärdesskatten in av varje säljare oavsett vem som är köpare men kostnaden övervältras på kunden.

Varje land tillåts enligt EG-rätten ha tre skattesatser. En generell skattesats som är minst 15%, en som är lägst 5% och en däremellan. I Sverige är den generella skattesatsen 25%, för viss annan omsättning t.ex. hotellrumsuthyrning och livsmedel är skattesatsen 12% och på t.ex. dagstidningar, kultur och idrott 6%.<sup>10</sup>

### 3.1.1 Mervärdesskatten och EU

Momsområdet är ett av de områden som påverkas mest av EU och är en av de få skatter som styrs från gemenskapen. Det har länge pågått ansträngningar för att harmonisera de indirekta skatterna inom EU. Det man vill harmonisera är skattebaserna, skattesatserna och beskattningsförfarandet. Allt för att säkerställa den inre fria marknaden. Dagens mervärdesskattesystem bygger i grunden på det s.k. sjätte mervärdesdirektivet 77/388/EEG. Målet har länge varit att kunna behandla gemenskapen som ett land med gemensam mervärdesskatt där den s.k. ursprungsprincipen skall tillämpas<sup>11</sup>. Det första direktivet på området kom redan 1967, men det har gått betydligt långsammare att genomföra än vad man först

---

<sup>10</sup> Skm i Göteborg-Företag - Moms vid EG-handel och export s. 4.

<sup>11</sup> Rabe, Gunnar, Mervärdesskatt – arbetsprogram från EU-kommissionen. SN 1996 s. 609.

trodde. Arbetet med att harmonisera moms lagstiftningen inom EG pågår ständigt. Vad som skall beskattas d.v.s. vad som skall ingå i skattebasen skall vara lika i alla EG-länder och försök görs även att utjämna momssatserna.<sup>12</sup>

Vid inträdet i EU slopades gränskontrollen vid handel med andra medlemsländer. Vi betalar inte längre införselmoms vid EG-handel utan bara vid handel med tredje land.

Beslutsformen på skatteområdet är direktiv och det krävs enhällighet enligt artikel 100a. Besluten är bindande, men det är upp till länderna hur de vill anpassa sin lagstiftning. Resultatet skall bli materiellt detsamma i alla länder. Om implementering ej skett eller skett felaktigt kan EG-domstolen kräva skadestånd. En bestämmelse kan få så kallad direkt effekt om den är klar, ovillkorlig och precis.<sup>13</sup> Att en bestämmelse har direkt effekt innebär att bestämmelser kan tillämpas av svenska domstolar oavsett om de tagits in i intern svensk rätt eller ej.

### 3.1.2 Ursprungsprincipen

Ursprungsprincipen innebär vid gränsöverskridande handel att skatt ska tas ut i det land en vara eller tjänst säljs från. Den skattskyldige köparen får avdragsrätt i sitt hemland för den skatt han påförts av säljaren. Det säljande landet får alltså en skatteintäkt medan det köpande landet får en skattekostnad.

EU har beslutat att införa ursprungsprincipen som huvudregel vid gränsöverskridande handel inom gemenskapen. Ett sådant system skulle lätt kunna medföra orättvisor som skulle vara oacceptabla för medlemsländerna om det inte finns ett avräkningssystem för att utjämna eventuella ojämnheter. Då länderna inte kunnat enas om hur ett sådant system skall se ut finns destinationsprincipen till stor del kvar i den övergångsordning som gäller tills vidare i avvaktan på ett permanent system. En sådan ordning skulle ha införts i januari 1997, men är, trots försök, fortfarande inte inom räckhåll.

Ursprungsprincipen är dock genomförd vad gäller slutkonsumentens beskattning med undantag för distansförsäljning, nya transportmedel och punktskattepliktiga varor.<sup>14</sup> Detta innebär att försäljning till privatpersoner från annat EG-land skall behandlas som försäljning till svenska privatpersoner. Turist från tredje land kan dock fortfarande under vissa förutsättningar få tillbaka erlagd mervärdesskatt.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> Skm i Göteborg-Företag - Moms vid EG-handel och export s. 4.

<sup>13</sup> Tivéus, Ulf, Internationella skattehandboken 3:e uppl.

<sup>14</sup> Jonsson, Gunnar. Mervärdesskattefrågor inom EG s. 403.

<sup>15</sup> Skm i Göteborg-Företag - Moms vid EG-handel och export s. 5.

### 3.1.3 Destinationsprincipen

Destinationsprincipen eller konsumtionsprincipen som den även kallas, innebär att varan eller tjänsten beskattas i det land där den konsumeras. Även om målet är att mervärdesbeskattningen skall ske i ursprungslandet för merparten av all handel är det inte målet för beskattningen av e-handel med elektronisk leverans. Här har man bl.a. inom EU och OECD enats om att destinationsprincipen skall råda.

## 3.2 När sker beskattning?

Enligt 1 kap. 1 § ML skall moms betalas till staten vid sådan *omsättning* av vara eller tjänst som är *skattepliktig* och görs i en *yrkesmässig verksamhet*. Har omsättning inte ägt rum inom landet skall således inte svensk mervärdesskatt betalas.

Moms skall även betalas vid skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv (GIF). D.v.s. ett förvärv av lös egendom från ett annat EU-land som enligt svenska regler är momspliktigt och förvärvet inte är en omsättning här. Bestämmelserna om GIF finns huvudsakligen i 2 a kap. ML

För att ta reda på om och var och till vilken skattesats en beskattning skall ske är det nödvändigt att ta reda på vad det är som säljs, hur varan/tjänsten skall klassificeras och om köparen är ett företag eller en privatperson samt i vilket land köparen/säljaren befinner sig.<sup>16</sup>

Problemområden kan vara var en vara skall anses omsatt, inom eller utom landet. Det kan även vara svårt att veta vilket lands momsbestämmelser som skall tillämpas och vem det är som skall redovisa momsen, samt att klassificera varan eller tjänsten.

### 3.2.1 Omsättning av vara

För att veta om beskattning skall ske i Sverige är det nödvändigt att ta reda på om varan skall anses omsatt inom landet eller ej. Omsättning föreligger när vara överläts mot ersättning eller tas i anspråk genom uttag. All omsättning av varor och tjänster är skattepliktig om den inte uttryckligen undantags från skatteplikt genom bestämmelserna i 3 kap. ML.

5 kap. 2-3 §§ ML beskriver de fall i vilka en vara skall anses omsatt inom landet. Är en vara inte omsatt i Sverige så är den enligt 5 kap. 1 § 1 st. ML omsatt utomlands. 5 kap. 2a och 9 §§ ML beskriver ytterligare tillfällen då vara är att

---

<sup>16</sup>Handledning för mervärdesskatt 2000. 9 Beskattningsland-varor 9.7. Elektronisk handel.

anse som omsättning utomlands trots att den är omsatt i Sverige enligt 5 kap. 2, 2b och 3 §§.

### **3.2.1.1 I vilket land skall en vara anses omsatt?**

Omsättning utomlands kan ske i annat EG-land eller utanför gemenskapen i ett s.k. tredje land. Omsättning i eller till tredje land utgör enligt 1 kap. 10 § ML *export*.

*Införsel* är när vara förs in till Sverige från annat land både EG-land och tredje land, med *import* menas enligt 2 kap. 1 a § ML när vara förs in från tredje land.

Då ett svenskt företag köper en vara från ett annat företag inom gemenskapen är huvudregeln att det svenska företaget skall redovisa moms i Sverige, s.k. *förvärvsbeskattning* enligt 1 kap. 2 § 1 st 5 ML.

Hämtar det svenska företaget varan och det inte är ett transportköp har omsättningen ägt rum där varan hämtats. En del länder bl.a. Sverige tar inte ut mervärdesskatt av utländsk köpare som själv hämtar varan här. För att säljaren skall slippa debitera mervärdesskatt måste han kunna verifiera att varan kommer transporterats till ett annat EG-land.<sup>17</sup>

Skulle köparen vara en privatperson kan det bli aktuellt att tillämpa reglerna för *distansförsäljning* som kan bli aktuella exempelvis vid postorder-försäljning, s.k. *teleshopping* och numera även off-line handel via Internet.

### **3.2.1.2 Distansförsäljning**

5 kap. 2 § 1 st. 4 p. ML behandlar s.k. distansförsäljning d.v.s. när en vara transporterats av säljaren eller någon han är i ekonomisk intressegemenskap med från ett annat EG-land till en köpare, som är privatperson eller annan som "...tar emot varor utan att vara näringsidkare"<sup>18</sup> i Sverige. Det omfattar all handel där säljaren slutit avtal med transportföretag eller ett företag som förmedlar transporttjänster oavsett om det är säljaren eller mottagande konsument som betalar. Det borde även gälla om det är konsumenten själv som träffar avtalet om det finns ett ramavtal mellan säljaren och transportören. Det kan även vara ett företag som är i ekonomisk intressegemenskap med säljaren som ombesörjer transporten.

"Ekonomisk intressegemenskap" antas förutsätta att säljaren och det företag som ingår avtal om transport ingår i samma koncern eller har samma ägare. Det måste även finnas någon typ av avtal mellan de inblandade företagen. En eventuell

---

<sup>17</sup> Skm i Göteborg, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor) 19998-05-19, dnr 4743-98/900 s. 8.

<sup>18</sup> Prop. 1994/95:56 s. 90.

genomsyn kräver alltså att förhållandena mellan företagen är relativt strikt reglerade.<sup>19</sup>

En vara är vid distansförsäljning omsatt inom landet om:

- Köparen inte är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 5 ML. d.v.s. privatpersoner och andra i Sverige som inte är skyldiga att betala skatt här på grund av förvärvet.
- Varan inte är ett nytt transportmedel.
- Varan är punktskattepliktig, då sådan försäljning alltid är att anse som omsatt i Sverige.
- Säljarens totala omsättning, exklusive eventuell försäljning av punktskattepliktiga varor, överstiger 320 000 under det löpande eller föregående kalenderåret, eller säljaren omfattas av ett myndighetsbeslut som innebär att säljaren ändå skall vara skattskyldig för omsättning inom landet enligt 5 kap. 2 § 3 st. När inte tröskelvärdet är varan inte omsatt i Sverige och säljaren får redovisa mervärdesskatt enligt sitt hemlands regler. Beskattningen blir då densamma som om köparen tagit med sig varan hem själv efter ett besök i utlandet.<sup>20</sup>

Även med tanke på omsättningströskeln kan en genomsyn bli aktuell. Om ett företag som säger sig ha upphört med all handel inom Sverige uppenbarar sig i ny skepnad och det föreligger en ekonomisk intressegemenskap mellan den gamla och den nya företagskonstellationen, kan en genomsyn bli aktuell om det är samma ägare. Det gamla företags omsättning skall då tas med i beräkningen för att se om omsättningströskeln har nåtts (se EG-domstolens domar Hydrotherm-målet C-170/83 och Man in Black-målet C-296/95). Omsättningströskeln skall säkra att svenska företag inte kommer i sämre läge än sina konkurrenter. Detta kan lätt ske då Sverige tillsammans med Danmark har den högsta momssatsen inom EU.

Skulle bestämmelserna om distansförsäljning inte vara tillämpliga på grund av att det inte är säljaren som sköter transporten behöver säljaren inte registrera sig i Sverige utan han skall ta ut och betala den mervärdesskatt som hemlandets bestämmelser kräver. Hämtar konsumenten själv eller om han betalar någon annan att hämta varan skall ingen svensk mervärdesskatt tas ut.

Distansförsäljning underlättas av Internet då det har minskat behovet av fysisk närvaro eller representation i de länder man säljer varor till minskar då detta kan

---

<sup>19</sup> Skm i Göteborg, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor) 1998-05-19, dnr 4743-98/900 s. 2

<sup>20</sup> RSV Handledning för mervärdesskatt 2000 s. 259

skötas via företagets hemsida. Ökad distansförsäljning till Sverige får alltså positiva effekter för de svenska momsintäkterna. Både genom att Sverige erhåller momsen för varorna och om svenska transportföretag används.

### 3.2.2 Omsättning av tjänst

Med omsättning av tjänst förstås att tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § 2 st. 1–2 ML). Se vidare avsnitt 5.

Att prestationer som levereras via Internet utgör tjänster framgår av 1 kap. 6 § ML där det anges att allt som inte är materiella ting utgör tjänster. Vid mervärdesbeskattnings skiljer man mellan olika typer av tjänster. I 5 kap. 8 § ML<sup>21</sup> finns huvudregeln som säger att en tjänst skall anses tillhandahållen där den som tillhandahåller tjänsten har sitt fasta driftsställe. Det finns dock ett omfattande undantag till huvudregeln t.ex. tjänster på fastighet,<sup>22</sup> kulturella aktiviteter<sup>23</sup> och s.k. intellektuella tjänster<sup>24</sup>. Exempel på intellektuella tjänster är data- och informationstjänster.

#### 3.2.2.1 I vilket land skall en tjänst anses omsatt?

Huvudregeln är att en tjänst är omsatt i Sverige om tjänsten tillhandahålls eller motsvarande från ett fast driftställe inom landet (5 kap. 8 § 1 st. ML).<sup>25</sup> Ett eventuellt dotterbolags tillhandahållande bedöms självständigt och inte som ett av moderbolagets fasta driftställen<sup>26</sup>. Det finns dock en rad undantag från huvudregeln t.ex. tjänst på fastighet, intellektuella tjänster m.fl.

Huvudregeln är att säljaren blir skattskyldig, men när utländsk företagare säljer varor till en svensk företagare eller svensk juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt skall köparen istället förvärvsbeskattas. Den som köper varan skall då ta upp momsen istället för säljaren.

Bestämmelserna om i vilket land en tjänst skall anses omsatt finns i 5 kap. 1 § 3 st., 4-8 samt 11 §§ ML. I 1 § 3 st. och 11 § anges de tjänster som alltid är att anses som omsatta utomlands. I 4-7 a §§ anges vilken slags tjänst som skall omfattas av vilken omsättningsregel. Omfattas den aktuella tjänsten inte av någon av bestämmelserna blir 8 § 1 st. tillämplig. Vilken typ av tjänst det är fråga om blir

---

<sup>21</sup> Artikel 9(1) i sjätte mervärdesdirektivet.

<sup>22</sup> 5 kap. 4 § ML.

<sup>23</sup> 5 kap. 6 § ML.

<sup>24</sup> 5 kap. 7 § ML som motsvarar artikel 9(2)(e) i sjätte mervärdesdirektivet.

<sup>25</sup> Skm i Göteborg, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte - och momsfrågor) 19998-05-19, dnr 4743-98/900 s. 9.

<sup>26</sup> Forssén, Björn. Momshandboken. Enligt 2001 års regler s. 362. Andra upplagan. Norstedts Juridik AB. Stockholm 2001.



avgörande för hur den skall beskattas. Motsvarande regler finns i artikel 9 i sjätte mervärdedirektivet (se bilaga A).

Vid handel över Internet med varor och tjänster avgörs platsen för omsättning av olika regler. De tjänster som kan levereras on-line är av mycket varierande slag och kan hänföras till olika kategorier vilket ger olika konsekvenser både vad gäller var tjänsten skall anses omsatt och vilken skattesats som skall tillämpas. Det blir därför viktigt att avgöra till vilken kategori tjänsten skall höra och vad som avses med ett fast driftsställe. Det är inte alltid självklart vad det är fråga om för tjänst. Resultatet av två olika klassificeringar kan innebära skillnaden mellan en god och dålig affär. Det är troligt att antalet olika tjänster som kan erbjudas via Internet ökar i takt med att tekniken utvecklas något som kan komplicera klassificeringen ytterligare.

### **3.2.2.2 Exempel på tillämpliga bestämmelser**

Klassificeringen av on-line levererade tjänster måste göras genom att titta på varje tjänst för sig. Det är inte fråga om samma sorts tjänst, t.ex. telekommunikationstjänst, bara för att de levereras på samma sätt utan kan vara av lika varierande slag som ”vanliga” tjänster.

Exempel på tjänster som tillhandahålls över Internet är t.ex. värderingstjänster, arkitekttjänster TV- och radioutsändningar (broadcasting), biljettförsäljning av resor och bio etc. Det kan även vara tillhandahållande av möjlighet att delta i spel s.k. games on demand eller i olika slags utbildningar

Flera av de tjänster som omfattas av 5 kap. 6 § ML kan både tillhandahållas elektroniskt och icke elektroniskt. Då ML inte innehåller specialbestämmelser för tillhandahållandet av elektronisk handel borde dessa tjänster anses omsatta där de utförs precis som vid traditionell handel. Frågan blir då var de skall anses utförda då rättsläget är en aning oklart.<sup>27</sup> Köparen kan befinna sig i ett land, säljaren i ett annat och servern som används i ett tredje. Fri och Karlsson anser att det borde vara det land där kunden nyttjar tjänsten som skall vara omsättningsland och att detta kan få oanade konsekvenser som oväntade och stora kostnader för de företag som säljer sådana tjänster med krav på registrering i de länder nyttjarna finns.<sup>28</sup>

Arkitekttjänster är exempel på tjänst som borde kunna anses som fastighetstjänst enligt 5 kap. 6 § ML och anses då omsatta där fastigheten är belägen.<sup>29</sup> Detta borde gälla även för andra tjänster som hänför sig till en viss fastighet. Beställarens momsstatus spelar här ingen roll. Enligt förarbetena ges fastighetsregeln en väldigt vid tolkning och inkluderar till och med andeutdrivning ur byggnad.<sup>30</sup> Skulle det

---

<sup>27</sup> Alhager, Eleonor och Eliasson, Christian s. 23.

<sup>28</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 595.

<sup>29</sup> Alhager, Eleonor och Eliasson, Christian s. 22.

<sup>30</sup> Jfr. prop. 1993/94:99 s. 177.

däremot vara fråga om en mer allmän tjänst borde 5 kap. 7 § ML bli tillämplig istället.<sup>31</sup> I ett förhandsbesked 1999-06-18 har Skatterättsnämnden således ansett att rabattcheckar avseende hotell i utlandet skall anses omsatta i Sverige enligt 5 kap. 8 § ML.

Games on demand och utbildning över nätet borde omfattas av 5 kap. 6 § ML<sup>32</sup> som nöje och underhållning som även omfattar kulturella aktiviteter, artistiska framträdanden, underhållning m.m..

Vid elektroniska värderingstjänster anser Alhager och Eliasson att tjänsten skall anses ha utförts där värderingsmannen befinner sig vid värderingen<sup>33</sup>.

TV- och radiosändningar skall enligt ett förhandsbesked<sup>34</sup> från skatterättsnämnden anses utgöra en tjänst som omfattas av 5 kap. 8 § ML. Denna tolkning att broadcasting omfattas av artikel 9(1) stöds även av Storbritanniens, men EG-kommissionen har i sin redogörelse för artikel 9(2) i samband med sitt förslag till ändring av mervärdesskatteförordningen<sup>35</sup> uttalat att radio- och TV-sändningar omfattas av denna bestämmelse. Idag får denna oenighet ingen praktisk betydelse då båda reglerna i praktiken ger samma beskattningsresultat.<sup>36</sup> Problem skulle dock uppstå i framtiden om t.ex. skattesatserna blir olika för bestämmelserna.

7 § tar sikte på intellektuella tjänster såsom rättigheter, reklam och annonsering, konsulttjänster, automatisk databehandling, tillhandahållande av information, finansiella tjänster, telekommunikationstjänster etc. Många av dessa kan tillhandahållas elektroniskt. Tjänsterna anses omsatta i Sverige om de tillhandahålls från ett annat land och den svenske förvärvaren är en näringsidkare med fast driftsställe eller är bosatt i eller stadigvarande vistas i Sverige. Tjänsten är även omsatt i Sverige från ett land utanför EG om mottagaren inte är näringsidkare men är juridisk person eller bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Tjänsten är inte omsatt i Sverige om den tillhandahålls en näringsidkare i annat EG-land eller förvärvare i tredje land. Ej heller om den tillhandahålls från ett annat EG-land till en svensk förvärvare som ej är näringsidkare<sup>37</sup>

RSV anser att on-line köp av t.ex. tidningar, böcker, bilder, CD-skivor etc. är informationstjänster alternativt rätt till information.<sup>38</sup> Denna uppfattning är dock inte helt självklar. Thomas Fetzer har diskuterat denna fråga med utgångspunkt i

---

<sup>31</sup> Forssén, Björn s.449.

<sup>32</sup> Artikel 9(2)(c) sjätte mervärdedirektivet.

<sup>33</sup> Alhager, Eleonor & Eliasson, Christians s. 23.

<sup>34</sup> Skatterättsnämnden förhandsbesked den 30 augusti 1996.

<sup>35</sup> KOM(2000) 349 slutlig.

<sup>36</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 597.

<sup>37</sup> Alhager, Eleonor och Eliasson, Christian s. 23.

<sup>38</sup> RSV, Elektronisk handel – PM. Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor) s.19.

den Tyska motsvarigheten till ML UStG<sup>39</sup>. Han menar att den härskande uppfattningen i Tyskland är att med tillhandahållande av information avses ett tillhandahållande som liknar överlåtelse av upphovsrättigheter patenträttigheter etc., men utan det skydd som dessa rättigheter ges. Det viktiga elementet i en sådan transaktion är överföringen av rättigheten och inte själva nedladdningen som endast är en möjlighet att nyttja egendomen någon motsvarande överföring av rättighet till användaren. har inte skett.

Det är inte uppenbart att tillhandahållande av böcker, musik, dataprogram etc skulle klassificeras som informations- eller ADB-tjänster vid en prövning i EG-domstolen. Alternativet är att tjänsten faller in under uppsamlingsregeln i 5 kap. 8 § ML eller enligt 5 kap. 6 § ML som exempelvis vetenskapliga tjänster. Vidare anser Alhager och Eliasson att det faktum att EU-kommissionen har föreslagit att omsättningsplatsen för bl.a. mjukvaror skall regleras av en ny bestämmelse men inte några andra ändringar avseende omsättningsplatsen tyder på att tillhandahållande av dataprogram inte faller in under 5 kap. 7 § ML som är en specialbestämmelse.<sup>40</sup>

Dock är det troligt att skattemyndigheterna följer RSVs uttalanden och bedömer att tjänsterna faller in under 5 kap. 7 §.

### **3.2.2.3 Vad kan utgöra ett fast driftställe?**

Det är inte säkert att ett fast driftställe i mervärdesskattehänseende är detsamma som för inkomstskatterätten då dessa behandlas enligt olika regler. E-handelsföretags inkomstskatterättsliga fasta driftsställe diskuteras ofta utifrån OECDs modellavtal och mervärdesskattevätsligt styrs det av EGs mervärdesskattedirektiv. Vid elektronisk handel hävdas det ibland att en server skulle kunna anses utgöra ett fast driftställe, och ibland även att en webbplats skulle kunna vara det.<sup>41</sup> Denna fråga har varken prövats i EG-domstolen eller i regeringsrätten så ännu finns det inget definitivt svar på frågan. Inte heller doktrinen har hunnit diskutera frågan ingående. Faktum är dock att hemsidor används till mer än bara reklam för företagen. Webplatsen blir ett kommunikationsverktyg där mottagande och bekräftande av beställningar kan göras. Vid on-line handel sker även leveransen via webbplatsen.

Det är dock av vikt, både för skattebetalarna och skattemyndigheterna, att det slås fast vad som skall kunna anses utgöra ett fast driftställe. Skattebetalarna skall inte behöva hamna i en sits där de blir ofrivilligt skattskyldiga i ett land bara för att de inte är medvetna om att de har en affärsverksamhet där (business presence). Detta skulle kunna ske om en websida kan anses utgöra ett fast driftställe

---

<sup>39</sup> Umsatzsteuergesetz.

<sup>40</sup> Alhager, Eleonor och Eliasson, Christian s. 24.

<sup>41</sup> Alhager, Eleonor och Eliasson, Christian s. 26.

I OECDs modell för skatteavtal beskriver artikel 5 (se bilaga B) vad som skall anses utgöra ett fast driftställe. I de senast föreslagna ändringarna till kommentarerna till modellavtalet talar man mycket om hur artikeln skall appliceras på elektronisk handel.<sup>42</sup> Ett fast driftställe föreligger enligt OECDs modellavtal om följande förutsättningar är uppfyllda.

- En plats för verksamhet finns
- Denna plats står till företagets förfogande
- Platsen är geografiskt fast
- Platsen är fast över tiden
- Hela eller delar av företagets verksamhet utövas från platsen

Automatisk utrustning kan utgöra fast driftställe, om företaget bedriver försäljning därifrån och inte bara svarar för installation eller uthyrning därav (modell för skatteavtal (OECD 1997), kommentar till artikel 5(1), avsnitt 10)<sup>43</sup>. I ett tyskt fall som rörde fysisk distribution av olja från Nederländerna till Holland ansågs det holländska företaget vara skattskyldigt i Tyskland. Det går inte att utan vidare dra några slutsatser av betydelse då ett tillhandahållande av tjänst on-line har en annan karaktär än ett fysiskt tillhandahållande av en vara. Vid on-line leverans bör det läggas vikt vid de åtgärder som föregår den elektroniska överföringen. Försäljning av programvaror, böcker och annan digital information skulle inte i normalfallet kunna innebära att det bedrivs verksamhet i ett land bara för att en server eller annan elektronisk utrustning är placerad där. Företaget måste verkligen bedriva sin verksamhet från anläggningen. Ett exempel är en Internetoperatör som använder sig av en server i ett annat land i sin verksamhet. Då skulle den samlade bedömningen kunna bli en annan.<sup>44</sup>

Även en av ett utländskt företag beroende agent som regelbundet sluter avtal i huvudmannens namn kan utgöra ett fast driftsställe enligt OECD:s modellavtal. Denna förmåga att sluta avtal saknar s.k. artificiella agenter som ibland benämns software, avtalsslutande eller intelligenta agenter som används allt oftare för automatisk orderbekräftelse enligt Björn Westberg, och han anser sålunda att artificiella agenter ej kan anses utgöra fast driftställe enligt OECDs modellavtal. Det har framförts åsikter av bland annat Michael Bogdan att sådana artificiella agenter i t.ex. en server i kundens land skulle kunna utgöra ett fast driftsställe. Konventioner om internationell privaträtt är inte tillämpliga på skatteärenden.<sup>45</sup> Björn Westerberg ifrågasätter dock ändå om det är berättigat att ha olika

---

<sup>42</sup> OECD, Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on Article 5. [www.oecd.org//daf/fa/treaties/clarif\\_e.pdf](http://www.oecd.org//daf/fa/treaties/clarif_e.pdf), nedladdat 2001-05-21.

<sup>43</sup> Westberg, Björn s. 109.

<sup>44</sup> Westberg, Björn s. 109.

<sup>45</sup> Bryssel- och Lugano-konventionerna, artikel 1:1; Konventionen mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om erkännande och verkställighet av domar, artikel 11.1.3.

driftsbegrepp. Enligt honom är det avgörande att en artificiell agent varken är en fysisk eller juridisk person och inte heller besitter någon rättslig handlingsförmåga.

När OECD i kommentarerna till modellavtalet diskuterar vad som skall kunna utgöra ett fast driftställe gör man skillnad mellan den som säljer en vara eller tjänst via Internet och den som tillhandahåller internettjänsten dvs kontakten med nätet (en Internet Service Provider, ISP). En websida skall normalt inte anses kunna utgöra fast driftställe då den inte utgör en materiell tillgång och kan därför inte ha en placering som utgör ett "place of business" då det inte finns någon "facility as premises or, in certain instances, machinery or equipment". Å andra sidan kan en server som är ett materiell ting ha en fysisk placering och sålunda utgöra "a fixed place of business" för företaget som sköter servern en ISP. En server skulle även kunna utgöra fast driftställe för ett företag som sköter sina affärer genom den om det har servern med sin websida på till sitt eget förfogande exempelvis genom hyra. Detta under förutsättning att övriga krav i artikeln är uppfyllda.<sup>46</sup> Frågan är om det bara gäller uthyrning an en hel server eller även uthyrning av en hårddisk eller en del därav. Vissa anser att så kan vara fallet<sup>47</sup> Det öppnar även för skatteplanering genom att det företag kan välja beskattningsland genom att hyra in sig på lämplig server.

Datautrustning på en viss plats utgör ett fast driftsställe om den är fast där. När man talar om en server är det inte relevant om det är möjligt att flytta den utan om den faktiskt flyttas. För att kunna betraktas som ett fast driftställe måste den vara placerad på ett visst ställe "a sufficient time" för att uppfylla kravet i första stycket.<sup>48</sup> Storbritannien säger däremot att man under inga omständigheter kan se servrar som ett fast driftställe<sup>49</sup>

OECD slår även fast att det inte krävs närvaro av personal för att ett fast driftställe skall anses föreligga.

Fast driftställe skall inte anses föreligga om de handlingar som utförs genom datautrustningen är av sådan förberedande eller biträdande natur som beskrivs i 4 st. Ett exempel på sådana handlingar är annonsering för varor och tjänster. Skulle sådana handlingar utgöra en betydelsefull och avgörande del av affärsverksamheten (essential and significant) eller bedrivs annan viktig kärnverksamhet också genom utrustningen går detta utöver vad som beskrivs i st. 4.

---

<sup>46</sup> OECD, Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on Article 5 s. 4

[www.oecd.org//daf/fa/treaties/clarif\\_e.pdf](http://www.oecd.org//daf/fa/treaties/clarif_e.pdf), nedladdat 01-05-21.

<sup>47</sup> Arvidsson, Lars, OECD:s förslag till nya kommentarer till modellavtalet avseende elektronisk handel. SkatteNytt 2000 s. 445.

<sup>48</sup> OECD, Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on Article 5 s. 4.

<sup>49</sup> OECD, Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on Article 5 s. 3.

Bogdan anser att en hemsida i vissa fall borde kunna utgöra ett fast driftsställe. Han diskuterar detta med utgångspunkt i flera olika bestämmelser i den internationella privat- och processrätten som använder sig av uttrycket för att bestämma vem som har domsrätt och vilken rättsordning som skall tillämpas. Begreppet driftsställe har stor betydelse för att avgöra vilket land som har domsrätt och vilket lands lag som skall tillämpas. Begreppet har inte nödvändigtvis samma innebörd i nedan beskrivna bestämmelser och inte heller jämfört med skatterätten men en diskussion kan ändå vara intressant.

### **Angående svensk domsrätt**

RB 10 kap. 5 §

Dennemark menar att denna bestämmelse är svår att tolka men kommer fram till att meningen med lagrummet får anses vara att den som ingår ett avtal med ett företag via dess fasta driftsställe skall vid uppkommen tvist kunna vända sig till driftställets forum om detta passar honom bättre än företagets eget forum. Dennemark anser att bestämmelsens syfte kan förfelas om den tolkas alltför restriktivt. I förarbetena sägs att ett fast driftsställe skall finnas ”för stadigvarande bruk”. Bogdan menar att även om det skulle vara mycket lättare att lägga ner en hemsida än ett fysiskt inrett försäljningskontor går det inte att förneka att detta inte hindrar hemsidan från att vara avsedd för stadigvarande bruk. Det borde därför räcka att hemsidan ger intryck av att vara stadigvarande.<sup>50</sup> Han anser till och med att varaktighet kan presumeras om inget annat framgår. Detta borde särskilt gälla då säljare och köpare kan kommunicera genom hemsidan och beställningar kan göras. Förarbetena innehåller även uppräknning av olika slags driftsställen varav ett är ”försäljningsställe” vilket enligt Bogdan kan omfatta försäljning genom en hemsida.

Nästa fråga blir om 10 kap. 5 § kräver att driftstället är bemyndigat att ingå avtal i företagets namn. Dennemark anser att det är tveksamt om man kan godta ett driftsställe som endast *befordrar* order och accepter, men avvisar även tanken att driftstället måste ha en självständig avslutningsrätt angående det avtal tvisten gäller. Bogdan resonerar att få människor skulle anse att en obemannad bensinstation inte utgör ett fast driftsställe. Stadgandet kräver inte att det finns personal på platsen, det krävs inte heller att driftstället har materiella resurser tillhörande företaget även om personella och materiella resurser ökar sannolikheten för att något skal anses vara ett fast driftsställe<sup>51</sup>. Förarbetena säger t.ex. att det är tillräckligt med en agentur i landet. Slutsatsen blir att ett utländskt företag som har en hemsida som ger ett intryck av att företaget kan vara svenskt är att betrakta som ett fast driftsställe. Bogdan anser vidare, även om rättslaget på denna punkt är oklart att en hemsida kan utgöra ett fast driftsställe även när det

---

<sup>50</sup> Bogdan. Michael, s. 830.

<sup>51</sup> Jfr NJA 1992 s. 3.

inte är behörigt att sluta avtal, om det på annat sätt aktivt medverkar till att avtal kommer till stånd.<sup>52</sup>

### *Svensk domsrätt enligt Brysselkonventionen*

Man finner ingen vägledning i den officiella förklarande rapporten till Brysselkonventionen den s.k. Jenard-rapporten, till vad begreppet fast driftställe eller liknande skall innebära. EG-domstolen har dock kommit med en rad avgöranden där konventionen tolkas, bl.a. art 5 punkt 5. Det har även skrivits en del om stadgandet, men det tycks inte finnas något ställningstagande till just detta problem i varken doktrin eller rättspraxis.

I konventionen används uttrycken filial, agentur eller annan etablering synonymt och kan förkortas till "etableringsställe". Genom olika rättsfall har domstolen uttalat att ett etableringsställe skall uppfylla vissa villkor. Det skall ge intryck av varaktighet och vara under det utländska huvuddriftställets kontroll och ledning. Det skall även ha den materiella utrustning som gör det möjligt för tredje man att hantera sina affärskontakter med företaget utan att ha direktkontakt med det utländska huvudföretaget. Bogdan anser det klart att de två första kriterierna kan uppfyllas av en internethemsida. Även det tredje kriteriet borde anses uppfyllt om det går att ingå avtal via hemsidan, även om andra kontakter sköts av huvudföretaget i utlandet. Detta är hur han tolkar *Somafer v. Saar-Ferngas*,<sup>53</sup> d.v.s. att det inte ställs några krav på att etableringsstället skall kunna ta hand om samtliga kontakter med kunden. Det är dock oklart om etableringsstället skall kunna ingå avtal i företagets namn. Både Bogdan och Pålsson anser att detta inte behöver vara ett krav om etableringsstället på andra sätt har haft stort inflytande på avtalets uppkomst och uppfyllelse. I litteraturen förekommer dock även andra uppfattningar. Ibland uppfattas *Somafer*-domen som om etableringsstället inte får vara alltför självständigt, men samtidigt inneha en minimigrad av självständighet med en egen ledning. Detta kan knappast uppfyllas av en hemsida som normalt styrs direkt från det utländska företaget. Detta skulle dock vara svårt att förena med domstolens avgörande i *Schotte vs. Parfums Rothschild*<sup>54</sup> där man motiverade ett bolags ställning som etableringsställe för ett annat bolag just med att bolagen hade samma ledning.

En annan åsikt i litteraturen är att ett etableringsställe skall ha verklig anatomi, viss handlingsfrihet gentemot huvudföretaget. Man anser kunna härleda ett sådant krav ur bl.a. *Somafer*-domens "förhandla med tredje man". Bogdan anser detta vara ett orimligt krav då etableringsstället mer är en intern fråga än något som berör medkontrahenten. Bogdan anser att det borde räcka att etableringsstället får ingå avtal i företagets namn då avtalen är utarbetade och godkända av företaget i

---

<sup>52</sup> Bogdan, Michael s. 831.

<sup>53</sup> [1978] ECR 2183

<sup>54</sup> [1987] ECR 4905

förväg. Då kan kravet uppfyllas av en internethemsida. Hans slutsats blir således att en hemsida kan utgöra en ”filial, agentur eller annan etablering” enligt Brysselkonventionen. Både Brysselkonventionens art. 5 punkt 5 och rättegångsbalkens 10 kap. 5 § är fakultativa bestämmelser som utvidgar, men inte begränsar kärandens möjligheter att välja forum. Därför behöver man inte frukta att företagen försöker göra en taktisk placering av sin hemsida för att få en fördelaktig domsrätt. Det kan dock bli ett problem för Sverige ur skattehänseende om alla företag väljer att placera sina hemsidor på ett sätt som gör att varorna anses omsatta i lågskatteländer.

### **Angående tillämplig lag**

Tillämplig lag enligt IKL:s 4 §

Förarbetena till IKL säger att uttrycket ”fast driftställe” anses ha samma betydelse som i 10 kap. 5 § RB<sup>55</sup>. Då Haagkonventionen som är grunden till IKL inte har någon egen definition av ”établissement” borde förarbetenas tolkning kunna godtas och även det som sagt angående 10 kap. 5 § RB. En betydelsefull skillnad mellan lagrummen är dock att 10 kap. 5 § endast handlar om driftställen i Sverige, men lagvalsregeln i IKL behandlar även utländska driftställen.

Tillämplig lag enligt Romkonventionens art. 4 punkt 2

Det ges ingen ledning till hur begreppet ”verksamhetsställe”(place of business) skall tolkas varken genom den officiella förklarande rapporten eller i den relativt omfattande litteraturen som behandlar konventionen. Det finns heller ingen praxis från EG-domstolen att lita till. Bogdan finner det troligt, men dock inte säkert att domstolen tolkar Romkonventionens ”verksamhetsställe” på samma sätt som Brysselkonventionens ”filial, agentur eller annan etablering”. Romkonventionens art. 4 punkt 2 lägger ingen vikt vid att verksamhetstället medverkat vid slutandet av avtalet utan det är endast relevant då det är verksamhetsstället som skall uppfylla den avtalade prestationen. Det betyder att i detta fall skall prestationen uppfyllas elektroniskt från hemsidan och därför anser Bogdan inte det otroligt att en hemsida kan utgöra ett verksamhetsställe enligt Romkonventionen. Han anser dock inte denna bestämmelse vara lika viktig i sammanhanget som de tidigare diskuterade bestämmelserna. Till skillnad från 4 § IKL innehåller Romkonventionens art. 4 punkt 2 endast en presumtion som inte tillämpas om det av de samlade omständigheterna medför att avtalet har närmre anknytning till ett annat land. Att hemsidan anses vara ett verksamhetsställe i ett land behöver inte vara tillräckligt för att detta landets lag skall tillämpas om avtalets övriga geografiska anknytningar pekar mot ett annat land.

Som avslutande resonemang menar Bogdan att varje hemsida borde kunna hänföras till ett land på samma vis som ett fartyg eller flygplan måste ha ett hemland där det registreras. Det hade även underlättat om nationella

---

<sup>55</sup> Se prop. 1964:149 s. 23.



beteckningarna i domännamnen endast gavs till hemsidor med anknytning till landet. Men om detta är genomförbart är dock oklart.<sup>56</sup>

Själv anser jag det rimligt att en server skall kunna utgöra ett fast driftställe för en ISP enligt OECDs förslag. Att en server skall kunna vara ett fast driftställe för ett företag som hyr servern eller del av den eller att en hemsida skulle räcka anser jag däremot är orimligt. Det skulle då bli otroligt enkelt att byta beskattningsland och detta skulle ske på bekostnad av alla länder utom det med lägst skatt, vilket kan leda till skattekonkurrens och urholkning av skattesystemen..

### 3.2.2.4 Beskattningsland

Huvudregeln är att säljaren är skattskyldig för sin omsättning i Sverige. Detta innebär att en utländsk företagare som gör affärer i Sverige måste vara registrerad och betala mervärdesskatt här. Till skillnad från handeln med varor finns det ingen omsättningströskel utan mervärdesskatt skall betalas från första kronan.

Är säljaren en utländsk företagare och är köparen svensk näringsidkare och tjänsten är en sådan intellektuell tjänst som avses i 5 kap. 7 § ML skall köparen enligt 1 kap. 2 § 1 st 2 ML förvärvsbeskattas.

Är säljaren en utländsk företagare och är köparen registrerad till mervärdesskatt här skall köparen förvärvsbeskattas för tjänster som avses i 5 kap. 5 a, 6 a, 6 b och 7a §§ ML enligt 1 kap. 2 § 1 st. 3 ML

Sammanfattning av omsättningsland och vem som är skattskyldig för tjänst som går under 5 kap. 7 § 2 st.

Förvärvaren är näringsidkare

Säljare	Köpare	Omsatt i	skattskyldig i Sverige
I Sverige	I Sverige	Sverige	Säljaren
I utlandet	I Sverige	Sverige	Förvärvaren
I Sverige	I utlandet	Utlandet	Ingen

Förvärvaren är *inte* näringsidkare, t.ex. privatperson

Säljare	Köpare	Omsatt i	Skattskyldig i Sverige
I Sverige	I Sverige	Sverige	Säljaren
I Sverige	I 3:e land	Utlandet	Ingen

<sup>56</sup> Bogdan, Michael s. 836.

I EG-land	I Sverige	Utlandet	Ingen
I 3:e land	I Sverige	Sverige	Säljaren
I Sverige	I EG-land	Sverige	Säljaren

### 3.2.2.5 Problemområden

Vid försäljning till konsument från näringsidkare i tredje land är det säljaren som skall betala och redovisa skatt i Sverige. Säljaren skall registrera sig här från första kronan. Detta innebär stora kontrollsvårigheter för de svenska skattemyndigheterna då de inte har någon möjlighet att spåra sådana transaktioner.<sup>57</sup> Inom gemenskapen är det förutom Sverige bara Danmark, Italien, Frankrike och Portugal som beskattar denna typ av tillhandahållande och detta är en av anledningarna att EG-kommissionen har lagt fram ett förslag till ändring av sjätte mervärdesskattedirektivet<sup>58</sup>. Bestämmelserna måste harmoniseras inom gemenskapen. Vid försäljning inom EU kan det vara lockande för t.ex. ett svenskt bolag via ett bolag i Luxemburg sälja tjänster till svenska konsumenter för att få en lägre skattesats, här 15%. Försäljning från Sverige till köpare som inte är näringsidkare blir inte så attraktiv då Sverige har så pass hög moms som fördyrar försäljningen.

### 3.2.3 ADB-program

ADB-program är speciella när det gäller att bestämma om de skall behandlas som vara eller tjänst. Man skiljer mellan standardprogram och skräddarsydda program.

Standardprogram är program som är allmänt tillgängliga för användaren och möjliga att använda redan efter begränsad instruktion. Det kan vara fråga om program som används för ordbehandling, kalkylering, spel m.m.. Tillhandahållande av standardprogram skall vanligtvis anses utgöra omsättning av vara. Levereras ett standardprogram on-line får det däremot anses utgöra en informationstjänst.

Skräddarsydda program är program som utvecklats efter specifika krav från kunden. Tillhandahållande av skräddarsydda program anses utgöra omsättning av tjänst även om själva överlämnandet till kunden sker på diskett eller i annan materiell form.<sup>59</sup>

<sup>57</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 593.

<sup>58</sup> KOM (2000) 349.

<sup>59</sup> Skm i Göteborg, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor) 19998-05-19, dnr 4743-98/900 s. 19.

### 3.2.4 Slutord

Vid elektronisk handel är en av de viktigaste frågorna, den kanske mest komplicerade, var omsättningen har ägt rum. I vissa fall bestäms beskattningslandet av huruvida köparen är näringsidkare eller inte eller av i vilket land köparen befinner sig. I andra fall är det var säljaren har sitt fasta driftsställe som är den avgörande omständigheten eller vara köparen befinner sig när han tillgodogör sig den köpta tjänsten. Det är inte ovanligt att försäljare inte vet i vilket land som skattskyldighet uppkommer på grund av en försäljning. Ett stort problem är hur säljaren skall kunna kontrollera köparens status och hemvist. Med dagens teknik är detta i princip omöjligt. Riksskatteverket har muntligen uttalat att det skall räcka att säljaren frågar köparen vilket land denne befinner sig i och om han är näringsidkare eller ej.<sup>60</sup> Dagens system har den konsekvens att säljaren kan tvingas registrera sig i alla länder och tillämpa varje lands mervärdesskattesystem något som kan bli både kostsamt och tidsödande. Det stimulerar inte heller den internationella handeln, något som både näringslivet och kommissionen anser vara viktigt.

---

<sup>60</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 596.

# 4 E-handel och taxering

## 4.1 Allmänt

Mervärdesskatt är den skatt som påverkas mest av den ökade användningen av Internet för försäljning av varor och tjänster. Minskade momsinkomster får stora konsekvenser då den utgör en stor del av skattebasen. För varje led som tas bort i distributionskedjan minskar den slutliga mervärdesskatt som staten erhåller. De tillverkare som väljer att endast distribuera sina varor på ett traditionellt sätt kan på så sätt hamna i ett konkurrensmässigt underläge gentemot den som kan leverera sina varor utan mellanhänder.<sup>61</sup>

Vissa tjänster som har tillhandahållits av banker, resebyråer och agenter etc. kommer att försvinna helt och då även myndigheternas möjligheter att använda dessa som informationskällor. Även möjligheterna att med hjälp av mellanhänder innehålla källskatt på vissa betalningar minskar.<sup>62</sup>

Även momsintäkterna från olika kommunikationsmedel faller bort när interaktionen minskar. Mervärdesskatt på frimärken, telefonräkningar och brevmaterial bl.a. faller bort när användningen minskar. Vid off-line försäljning till utlandet blir dock fallet det motsatta.

Vid handel med fysiska varor och tjänster är det inga svårigheter att spåra upp och beräkna mervärdet för varje led i distributionskedjan. Det är inte heller några problem att ta reda på var den slutliga konsumtionen ägt rum.

Vid elektronisk handel med on-line leverans kan det vara svårt att uppskatta och övervaka mervärdet på en immateriell informationstjänst t.ex. telekommunikationer. En uppkoppling på några få sekunder kan vara tillräckligt för att ladda ner mycket värdefull finansiell information. Den mervärdesskatt man får betala på telefonräkningen eller på avgiften för den fasta uppkopplingen speglar inte värdet på den vara eller tjänst konsumenten erhåller<sup>63</sup> Detta är ett av de argument som förespråkarna för en "Bit-tax" framför.

Det finns även många varor och som numer erbjuds kostnadsfritt på Internet. Många av dessa varor och har tidigare endast kunnat köpas i affärer vilket medför att dessa momsintäkter faller bort helt.

Internet har inte bara ökat det lagliga tillhandahållandet av gratis varor utan även olagliga varor och det är lätt att dölja sin identitet på Internet. Det är främst

---

<sup>61</sup> Landgren, Cristina s. 457.

<sup>62</sup> Westberg, Björn. Elektronisk handel – varför av skatterettsligt intresse? s. 105.

<sup>63</sup> Landgren, Cristina s. 465.

immateriella rättigheter som kränks t.ex. genom piratkopiering av skivor, mjukvara och filmer. Mervärdesskatt betalas inte på denna omsättning samtidigt som butiksförsäljningen minskar.<sup>64</sup> Det är möjligt att helt hemlighålla transaktioner för myndigheterna. Kontrollmöjligheterna minskar ytterligare med utvecklingen av elektroniska betalningssystem. Användningen av digitala pengar ökar då den är snabb och billig. Skattemyndigheterna använder sig ofta av mellanhänder, t.ex. finansiella institutioner, med rapporteringsskyldighet för att kontrollera de transaktioner som görs. När användningen av mellanhänder minskar, minskar också kontrollmöjligheterna och måste ersättas med nya former för kontroll.<sup>65</sup>

Det kan vara problem att identifiera både köpare och säljare. Det unika IP-nummer varje dator har är ingen garanti för att det är en viss person som använder den. En specifik webadress är inte heller en garanti för att det går att bestämma vem säljaren är. Men något som är ännu mer relevant och svårt att bestämma är i vilket land affärsaktiviteten bedrivs och var köparen befinner sig.<sup>66</sup> Internet är ett system av datorer helt utan central kontroll och det är i stort sett omöjligt att med säkerhet hänföra on-line aktiviteter till en viss geografisk plats.<sup>67</sup>

När företag och offentligrättsliga subjekt gör ett förvärv finns det alltid någon form av dokumentation som används som underlag för beskattning. För företag med full avdragsrätt för ingående skatt blir det ett nollsummespel.<sup>68</sup>

#### **4.1.1 Upprätthålls skattemässig neutralitet?**

En viktig princip vid beskattning i allmänhet är neutralitet. Företag skall inte fatta beslut grundat på vilka skattekonsekvenser ett agerande kommer att medföra, utan det skall råda neutralitet i så stor mån som möjligt mellan olika handlingsalternativ. Det bör gälla inte minst vid valet mellan att leverera/köpa varor on-line eller off-line. Då varor som levereras off-line klassificeras som varor men som tjänster vid on-line leverans även om innehållet är exakt det samma, ex. böcker och böcker, råder inte neutralitet inom EU. Resultatet blir att köparen egentligen betalar för den yttre formen istället för själva innehållet.<sup>69</sup>

RSV är inte främmande för att klassificeras varor som huvudsakligen köps för sitt icke materiella innehåll som erhållande av tjänst. Detta är vad man gjort med skraddarsydda datorprogram som överlämnas på en CD eller diskett så det ligger inga praktiska skäl i vägen för att behandla andra materiella varor som tjänster om de representerar ett icke materiellt innehåll. Även omsättningen av aktier utgör tillhandahållande av tjänster även om de representeras av fysiska värdepapper.

---

<sup>64</sup> Landgren, Christina s. 458.

<sup>65</sup> Landgren, Christina s. 457.

<sup>66</sup> Westberg, Björn s. 106.

<sup>67</sup> Westberg, Björn s. 107.

<sup>68</sup> Westberg, Björn s. 110.

<sup>69</sup> Alhager, Eleonor och Eliasson, Christian s. 21.

Det skulle dock uppkomma nya gränsdragningsfrågor. En eventuell omklassificering av vissa varor skulle endast behöva avse varor som både kan levereras on-line och off-line och inte alla varor som har ett stort tjänsteinslag.<sup>70</sup>

Huvudregeln för ett företag i tredje land som vill sälja varor i Sverige är att det måste registrera sig här, något som inte alltid sker i praktiken. Det kan vara väldigt svårt för det säljande företaget att veta var köparens skatterättsliga hemvist är. Det är också i princip omöjligt för de svenska skattemyndigheterna att kontrollera att en transaktion har ägt rum och vem säljaren respektive köparen i så fall är. Det kan även vara svårt att se hur de svenska myndigheterna skall kunna *kräva* att företag i tredje land som bedriver elektronisk handel med svenska kunder registrerar sig och betala skatt här. Även om det formellt blir samma skatt på en transaktion om den tillhandahålls en köpare i Sverige från en säljare i Sverige och en säljare i tredje land så innebär de praktiska kontrollsvårigheterna att säljaren i tredje land uppnår en konkurrensfördel.

#### **4.1.1.1 "Bitskatt"**

En bitskatt skulle beskatta den elektroniska överföringen baserat på dess storlek, per "bit". En praktisk konsekvens hade blivit att det inte längre skulle vara gratis att söka efter information på nätet. En metod för att genomföra en sådan beskattning skulle exempelvis vara att koppla den till användandet av modemmet eller den fasta uppkopplingen. Exempelvis skulle teleoperatörerna då kunna uppbära skatten. Ett problem med denna form av beskattning är att ingen hänsyn tas till kvaliteten på den information man får utan alla "bits" beskattas likadant. Transaktionens faktiska värde blir helt ointressant. Bitskatten har dock formellt förkastats av såväl EU-kommissionen som USA.<sup>71</sup> Det är inte heller troligt att en bitskatt skulle innebära skattemässig neutralitet mellan on-line handel och traditionell handel då det ej tas någon hänsyn till vad det är som säljs.

#### **4.1.2 Skattekonkurrens**

Det har blivit lättare än någonsin att flytta en verksamhet till ett land med gynnsammare beskattning. På några timmar kan ett företag bildas i ett nytt land. Det är lätt att styra ett företag via Internet även om man inte befinner sig i samma land. Presentation och försäljning kan göras från en websida som ligger i ett helt annat land än där företagets övriga etablering befinner sig. Kommer man fram till att en hemsida eller en server kan utgöra ett fast driftställe blir det otroligt lätt att byta beskattningsland efter behag. Det blir svårt för Sverige att konkurrera med lågskatteländer när en entreprenör skall välja land att etablera sig i. Sverige och Danmark har de högsta skattesatserna på 25% medan den lägsta inom gemenskapen är 15% i Luxemburg.

---

<sup>70</sup> Alhager, Eleonor och Eliasson, Christian s. 21.

<sup>71</sup> Landgren, Cristina, s.455.

# 5 EU

## 5.1 Inledning

Den beskattningsordning som gäller trädde i kraft den 1 januari 1993, när den inre marknaden etablerades. Det är en övergångsordning som skall gälla till dess att en överenskommelse har nåtts om hur ett införande av ursprungsprincipen skall se ut. Nu följs destinationsprincipen vid all handel förutom då privatpersoner förvärvar varor i ett annat EU-land<sup>72</sup>. Det är meningen att övergångsordningen skall ersättas av en permanent ordning där ursprungsprincipen konsekvent skall tillämpas på all gemenskapsintern handel. Detta skulle ha gjorts redan 1997 men en oförmåga att komma överrens om utformningen har inneburit att det fortfarande är oklart när en permanent ordning kommer att träda i kraft. Den nuvarande ordningen innebär att en medlemsstat kan ta ut mervärdesskatt i tre situationer:

- Vid omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.
- När varor förvärvas från annan medlemsstat
- Vid import av varor från tredje land.

## 5.2 Kommissionens arbete

Europeiska kommissionen är mycket positivt inställd till de effekter ökad elektronisk handel kommer få på det europeiska näringslivet. Skall medlemsländerna kunna konkurrera framgångsrikt på den globala marknaden måste det finnas ett fungerande regelverk som ger rättvisa och rimliga lösningar av beskattningsfrågorna. Det har skrivits många artiklar om beskattning av elektronisk handel och gjorts många utredningar på enskilda initiativ och av olika länders skatteadministrationer. Hittills har dock inga acceptabla lösningar kunnat presenteras.

Kommissionen vill värna om skatteintäkterna samtidigt som utvecklingen och tillväxten av den elektroniska handeln inte får utsättas för hinder på grund av ett orättvist eller ofördelaktigt skattesystem. Mervärdesskatt står för en femtedel av medlemsländernas totala skatteinkomster och för 44% av gemenskapens budget och är alltså en mycket viktig inkomstkälla som det är viktigt att värna om inom gemenskapen.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> Westberg, Björn, Mervärdesskatt- en kommentar s. 212, Stockholm 1997.

<sup>73</sup> Forvass, Bo, Skattenytt 2000 s. 237.

År 1998 enades medlemsländerna om vissa riktlinjer som skall gälla för mervärdesbeskattningen inom unionen. Dessa principer slogs senare fast vid det ministermöte som OECD anordnade i Ottawa i oktober 1998. De principer man enades om var:

- Existerande bestämmelser för mervärdesbeskattning skall gälla även för beskattningen av elektronisk handel. Inga nya typer av beskattning ex. 'bit-tax' eller att helt befria elektronisk handel från mervärdesskatt är aktuellt. Däremot kan befintlig lagstiftning anpassas till de ändrade förutsättningar som e-handel innebär för affärsverksamheten.
- En produkt som levereras digitalt skall ur mervärdesskattesynpunkt behandlas som tillhandahållande av tjänst.
- Beskattning skall ske enligt destinationsprincipen, där konsumtionen äger rum.

Vid genomförande av dessa riktlinjer skall skattesystemet verka för juridisk klarhet, enkelhet och neutralitet. Med neutralitet menar man att beskattningskonsekvenserna skall vara desamma oavsett hur köparen väljer att inhandla varan eller tjänsten on-line, off-line eller på traditionellt sätt. Det skall inte heller göras skillnad på om de köps inom eller utanför gemenskapen.<sup>74</sup>

Det är artikel 9 (se bilaga A) i det sjätte mervärdesdirektivet som är relevant då den behandlar var en tjänst skall anses vara tillhandahållen. Den grundläggande regeln är 9.1 som tillämpas när ingen annan tar över. Tjänsten anses tillhandahållen där tillhandahållaren är etablerad. Tillämpas endast denna bestämmelse blir resultatet att ingen mervärdesskatt erläggs inom gemenskapen om tillhandahållaren befinner sig utanför EU. Operatörer som är registrerade i land inom gemenskapen är skyldiga att ta ut detta lands mervärdesskatt för tjänster som tillhandahålls konsumenterna i tredje land.<sup>75</sup>

En följd blir att operatörer som är registrerade i tredje land får en konkurrensfördel gentemot en som är registrerad i EU-land särskilt om det är ett land med hög moms som Sverige. Operatören måste kräva tillbaka inbetald moms enligt reglerna i 8e eller 13:e mervärdesskattedirektiven, om denne är etablerad i annat gemenskapsland eller i tredje land. Denna regel behandlar alla tjänster som inte räknas upp i artikel 9.2 eller i artikel 28b (C) (D) (E) (F) bl.a. prenumerationer på radio- och TV-utsändningar, webbplatsdesign och webbplatsupplåtelse.

Undantagen specificerade i 9.2 och 9.3 och beskattas enligt destinationsprincipen.

---

<sup>74</sup> Forvass, Bo, Skattenytt 2000 s. 437.

<sup>75</sup> Forvass, Bo, Skattenytt 2000 s. 437.



I juni 1999 kom EU-kommissionen med ett arbetsdokument där man presenterade specifika alternativ för genomförande av klara skattebestämmelser som kan tillämpas på ett enhetligt sätt.<sup>76</sup> Arbetsdokumentet har utmynnat i ett förslag till ändring av det sjätte mervärdesskattedirektivet, KOM(2000) 349. Förslaget avser dels rådets förordning 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området indirekta skatter dels det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Kommissionen föreslår åtgärder som skall underlätta administrationen av mervärdesskatten för myndigheter och företag. Åtgärderna tar sikte på att underlätta verifikationen av kundens status och hemvist för att underlätta bestämmandet av omsättningsland.<sup>77</sup>

Syftet med det framlagda förslaget är att undanröja konkurrensnedvridning genom att det som konsumeras inom EU ska beskattas här och det som konsumeras utanför EU ska inte beskattas inom EU. Säljarna utanför EU blir då tvungna att påföra skatt vid försäljning till konsumenter inom gemenskapen. Säljaren blir då tvungen att på något sätt ta reda på köparens status och om köparen är ett företag kunna kontrollera att dess mervärdesskatteregistreringsnummer stämmer.

Förslaget behandlar endast on-line handel då det är detta område som har hamnat efter lagstiftningsmässigt. Kommissionen har beaktat de förslag som OECD och EU:s organ tidigare har kommit med. Förslaget bygger på de tre grundläggande principerna:

inga nya skatter på elektronisk handel. De skatter som redan finns skall anpassas så att de blir tillämpliga på den elektroniska handeln. För det andra skall all on-line försäljning betraktas som tillhandahållande av tjänst. För det tredje skall beskattning av den elektroniska handeln inom EU ske enligt destinationsprincipen (konsumtionsprincipen) där konsumtionen sker.

Ett av de största problemen är som sagt att bestämma omsättningsland för en transaktion via Internet. Därför görs den största förändringen i förslaget i reglerna om omsättningsland för tjänster.

För att det skall bli lättare att följa bestämmelserna skall företag som säljer från tredje land till privatpersoner inom EU endast behöva mervärdesskatteregistrera sig och betala skatt i ett enda land inom gemenskapen. Det föreslås även en gräns för registreringsplikt på 100 000 euro i årsomsättning (ca. 900 000 kr). Vid

---

<sup>76</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas EG-kommissionens förslag till ändringar av mervärdesskatteordningen för elektronisk handel s. 591.

<sup>77</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas EG-kommissionens förslag till ändringar av mervärdesskatteordningen för elektronisk handel s. 597.

försäljning mellan företag behöver inte säljaren ta ut någon skatt utan köparen förvärvsbeskattas i sitt land.<sup>78</sup>

Ett av förslagen är att det skall ske en ändring av artikel 9(2) i sjätte mervärdedirektivet vilken motsvaras av 5 kap. 6 § ML. Artikeln behandlar kulturella aktiviteter, utbildning, idrott etc. Det är elektronisk leverans av de tjänster som nämns i artikel 9(2) c första stycket som ger upphov till frågor. Förslaget innebär att det införs en ny bestämmelse i 9(2), 9(2)(f) som i vissa fall skall ersätta och komplettera 9(2)(c) första strecksatsen inklusive radio- och TV-sändningar och artikel 9(2)(e). Att det endast är denna sats som berörs kan bero på att det är främst dessa tjänster som tillhandahålls elektroniskt<sup>79</sup>.

En stor fråga är var en tjänst skall anses utförd fysiskt vilket måste bestämmas för att kunna avgöra var tjänsten är omsatt. Det finns olika förslag till lösning.

Det första är att det är det land där kunden åtnjuter tjänsten. Detta skulle dock resultera i stora administrativa kostnader då företagen måste momsregistrera sig i alla kundländer etc. Det kan även bli omöjligt för säljaren att fullfölja sina momsskyldigheter då det kan vara omöjligt att på ett säkert sätt bestämma var köparen befinner sig.<sup>80</sup>

Det andra alternativet som är det som kommissionen verkar förespråka är att det skall vara det land där tillhandahållaren finns när denne gör underhållningen tillgänglig. I förslaget skriver kommissionen att gällande ordning medför konkurrenssnedvridning till fördel för företag i tredje land. Mervärdeskatt uteblir när t.ex. underhållning tillhandahålls från tredje land till kund inom EG. Det hade inte uppkommit någon snedfördelning om kommissionen inte hade ansett att en tjänst av den här sorten skall anses fysiskt utförd där tillhandahållaren befinner sig.

Som tredje alternativ skulle man kunna tänka sig att tjänsten är fysiskt utförd där den server befinner sig som tillhandahåller tjänsten. En sådan lösning skulle dock göra det väldigt lätt att undvika beskattning genom att välja en server placerad i ett ändamålsenligt land.<sup>81</sup>

Vad gäller 9(2)(e) omfattas omsättning av:<sup>82</sup>

- Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska och liknande aktiviteter 9(2)(c) första strecksatsen
- Programvara t.ex. datorspel,
- Databearbetning,
- Datatjänster inklusive webhosting, 9(2)(e) tredje strecksatsen,

---

<sup>78</sup> Regeringens promemoria 2000/01:15.

<sup>79</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 599.

<sup>80</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 598.

<sup>81</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 598.

<sup>82</sup> KOM(2000) 349 s. 14.

- Webdesign och liknande tjänster,
- Information

Dessa bör enligt kommissionen beskattas där de konsumeras.<sup>83</sup>

Förslaget mister lite av sitt värde då det endast är tillämpligt på vissa strecksatser i 9(2)(e). Förutom nya gränsdragningsproblem uppnår man inte till fullo sitt mål att underlätta administrationen av mervärdesskatten. Säljer ett företag exempelvis både ett datorprogram och en tillhörande konsulttjänst uppkommer behovet att registrera sig i samtliga länder där man har köpare även om den mervärdesskatt som skall redovisas minskar. Förslaget är en specialreglering av just elektronisk handel då det inte bara är de som tillhandahåller tjänster som faller in under första strecksatsen som har stora problem då man bedriver verksamhet i många länder.<sup>84</sup>

Förslaget är inte konsumtionsneutralt då det vid köp av programvara görs skattemässig skillnad beroende på hur varan levereras. Levereras varan off-line beskattas den som vara levereras den on-line beskattas den som omsättning av tjänst. Uppdelningen ger idag effekter vid valet av leverantör och leveranssätt<sup>85</sup>

Förslaget kan även ge kontrollproblem. Det ställer krav på att säljaren skall kunna bestämma hemvist och mervärdesskatterättsliga status då dessa utgör grunden för beskattningskonsekvenserna. Säljaren skall ”rimligen fastställa” (”reasonably determine”) om kunden är etablerad utanför EU med utgångspunkt i tillgänglig information. Det vanligaste sättet att verifiera kundens status är genom den adress som uppges via dennes kontokort. Det är dock väldigt enkelt att skaffa ett kontokort med en adress i ett annat land än den verkliga hemvisten. För att underlätta verifieringen ingår det i förslaget att det s.k. VIES-systemet (Value Added Tax Information Exchange System) skall göras tillgängligt på Internet. Idag används systemet av nationella skattemyndigheter för att kontrollera momsregistreringsnummer på företag i andra medlemsländer. Det kommer då bli möjligt för företag att själv kontrollera sina kunders registreringsnummer, har en kund ett momsregistreringsnummer är denne också skattskyldig i momshänseende.<sup>86</sup>

Förslaget innebär också att artikel 9(2)(f) säger att ett företag i tredje land som tillhandahåller tjänster som omfattas av bestämmelsen skall anses ha fast driftställe i det land där det är registrerat för mervärdesskatt. Företaget behöver bara registrera sig i ett land inom gemenskapen om det tillhandahåller tjänster till kunder som inte är skattskyldiga personer. Regeln beskriver det som ibland kallas för single point of registration. Då skattesatserna inom gemenskapen varierar

---

<sup>83</sup> KOM(2000) 349 s. 14 .

<sup>84</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas, s. 599.

<sup>85</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas, s. 599.

<sup>86</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas, s. 600.

avsevärt är det mest fördelaktigt för ett företag i tredje land att registrera sig i det land inom gemenskapen som har lägst mervärdesskatt vilket idag är Luxemburg som har en mervärdesskattesats på 15 %.<sup>87</sup>

Detta innebär att det inte är säkert att det som konsumeras i Sverige beskattas i Sverige. Det är dock inte så idag att allt som konsumeras i Sverige beskattas här. Försäljning från annat land inom gemenskapen till konsument i Sverige och vissa försäljningar från tredje land sker utan att det tas ut svensk mervärdesskatt. Det finns dock inga samlade uppgifter på hur stor denna handel är. Det är bl.a. därför svårt att avgöra vilka budgetära effekter kommissionens förslag kommer att få.<sup>88</sup> Förslaget innebär också att företag i högskatteländer får en sämre konkurrenssituation jämfört med företag i EG-länder med låg skattesats.<sup>89</sup>

Översikt över effekter av gällande rätt och av förslaget vid en vid tillhansdahållande av en föreläsning, som omfattas av det nya förslaget, via nätet.<sup>90</sup>:

Tidpunkt	Säljare N.I.	Utförd i	Köpare	Köparstatus	Momsland
<b>Idag</b>	Sv.	UK.	Holland	Skattskyldig	N.I. momsregistrerar sig i UK och debiterar UK moms
<b>Förslag</b>	Sv.	UK.	Holland	Skattskyldig	Omsatt i Holland köparen förvärvsbeskattas
<b>Idag</b>	Sv.	UK.	Holland	Ej Skattskyldig	N.I. momsregistrerar sig i UK och debiterar UK mervärdesskatt
<b>Förslag</b>	Sv.	UK.	Holland	Ej Skattskyldig	Omsatt i Sv. N.I. debiterar sv. Moms
<b>Idag</b>	Sv.	UK.	Norge	Irrelevant	Omsatt utanför EU. Ingen EU mervärdesskatt. <b>Förslaget</b> ger samma resultat.
<b>Idag</b>	USA.	USA.	Holland	Skattskyldig	Omsatt i Holland. Köparen förvärvsbeskattas. <b>Förslaget</b> ger samma resultat.

<sup>87</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas, s. 600.

<sup>88</sup> Regeringens promemoria 2000/01:15 Nedladdad 2001-03-08.

<sup>89</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 602.

<sup>90</sup> Fri, Mattias och Karlsson, Tomas s. 600 ff.

<b>Idag</b>	USA.	USA.	Om Danmark istället för Holland i föregående	Skattskyldig	USA N.I. mervärdesskatte-registreras i DK och ta ut DK mervärdesskatt på grund av interna danska regler.
<b>Idag</b>	USA. AB	USA	Holland	Ej Skattskyldig	Ingen beskattning enl kommissionen, men skattskyldig enl. holländsk rätt. Registrering i H. Och H. Mervärdesskatt
<b>Förslag</b>	USA	USA	Holland	Ej Skattskyldig	Omsatt där registrerad inom EU

Riksskatteverkets ståndpunkt är att det kommer att uppstå konkurrensproblem med regeln om ett beskattningsland. Man anser även att definitionen av de tjänster som omfattas inte är helt klar. Industriförbundet är angeläget att förslaget genomförs snarast för att minska skillnaderna mellan EU-företag och tredjelandsföretag. Förbundet anser även att konkurrens-problemen skulle kunna undvikas genom att det infördes en särskild, låg skattesats inom hela EU för elektroniskt levererade tjänster. Företagarna lägger stor vikt vid att de administrativa plikterna inte bli alltför omfattande och betungande.<sup>91</sup>

Förslaget innebär en del förenklingar men ingen radikal förändring. Fri och Karlsson anser att för att få en rationell beskattning inom EU krävs att man avskaffar den mångfald av regler för bestämmande av omsättningsland för all internationell handel inte bara elektronisk handel. Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller ett regelkomplex som kräver att först skall en tillhandahållen tjänst klassificeras i enlighet med direktivets terminologi för att kunna fastställa beskattningsland. Denna klassificering borde vara relativt samstämmig mellan de olika EU-länderna då deras interna regler grundar sig på samma EG-rättsliga rättsakter, men så är dock långt ifrån fallet.

För att undvika problem som dubbelbeskattning och utebliven beskattning kunde all handel omfattas av bestämmelser som bygger på samma principer som förslaget om förenklingar vid elektronisk handel.

Dagens röstningsregler kräver enighet i ministerrådet för att beslut skall kunna fattas. Fri och Karlsson bedömer det inte som särskilt troligt att förslaget blir verklighet. De länder som idag har en hög normalskattesats kan komma att förlora skatteintäkter. Hade länderna harmoniserat sina skattesatser skulle förslaget lättare gå igenom. Görs det ingenting kommer högskatteländerna tvingas

<sup>91</sup> Regeringens promemoria 2000/01:150 s. 4. Nerladdad 2001-03-08.

att sänka sina skattesatser då företagen blir mer och mer lättroliga och kan välja att etablera sig i ett lågskatteland utan större problem.

Kommissionen har uttalat att bl.a. radio- och TV-sändningar ingår i 9(2)(c) vilket är intressant då Riksskatteverket menar att sådana tjänster omfattas av huvudregeln i 5 kap. 8 § ML som motsvarar artikel 9(1)<sup>92</sup>. Detta har dock för tillfället ingen praktisk betydelse då de enligt EG-kommissionen ger samma beskattningsresultat.

Senaste nyheten på området är att förslaget om att det endast skall krävas registrering i ett medlemsland har förkastats.

Sverige har dock i ett tillägg föreslagit att ett säljande företag i tredje land skall ta ut den momsats som gäller i det land köparen finns. Företag inom gemenskapen skall dock endast betala den skatt som gäller i det land där det är registrerat, vilket inte är positivt för Sverige.

Detta nya förslag har vunnit stöd av alla stater utom Storbritannien. Anledningen till detta är enligt vissa att Storbritannien inte vill stöta sig med USA och amerikanska företag. Inställningen har orsakat uppretade känslor i Bryssel som anklagar Storbritannien för att agera springpojke åt USA. Det brittiska finansdepartementet har valt att inte kommentera uppgifterna.<sup>93</sup>

Att förslaget skulle innebära en stor orättvisa gentemot amerikanska företag, som Storbritannien hävdar, är överdrivet. För det första utgör försäljningen till konsumenter, enligt kommissionen, endast 5-10 % av all e-handel med digitaliserade varor och för det andra har de största marknaderna Tyskland och Storbritannien endast lite högre momsats än Luxemburgs 15%. Med tanke på de orättvisor mot europeiska företagare kommissionen med detta förslaget vill undanröja är frågan vilka intressen det egentligen är som Storbritannien slår vakt om.

Det är alltså tveksamt om någon av de föreslagna ordningarna kommer att bli verklighet. Detta är olyckligt för de europeiska företagen som kommer att ha en konkurrensnackdel gentemot företag från tredje land ända tills ett beslut tas.

---

<sup>92</sup> KOM(2000) 349 s. 140.

<sup>93</sup> Peel, Michael, SURVEY – CLASSIFIED RECRUITMENT: of VAT and Star Wars: Why is Whitehall reluctant to support a plan to reform VAT laws that discriminate against European companies?

<http://globalarchive.ft.com/globalarchive/articles.html?print=true&id=010524001619> .

Nedladdat 2001-05-31.

# 6 OECDs roll

## 6.1 OECD om konsumtionsskatter på e-handel

Representanter för OECDs medlemsländer har kommit överrens om en rad viktiga slutsatser och rekommendationer för att öka säkerheten hos företag och konsumenter om hur e-handel skall beskattas. Rekommendationerna behandlar tre områden: internationell direkt beskattning, konsumtionsskatter och administrationen av skatter. När det gäller inkomstskatt har medlemsländerna nått relativt stor enighet angående hur rådande regler vad gäller var vinster som härstammar från e-handel skall beskattas. OECD har även tagit tag i den stora problematiken rörande konsumtionsskatter. Medlemsländerna har börjat identifiera pragmatiska sätt att uppnå önskad effektiv beskattning. Sist men inte minst har medlemmarna identifierat de största administrativa hindren och möjligheterna som ländernas regeringar måste göras medvetna om.

OECD har uttalat att det är av största vikt att stärka den internationella enigheten för att ge både staterna och affärsvärlden den säkerhet de behöver angående hur e-handel skall beskattas.<sup>94</sup> OECDs kommitté för skattefrågor arbetar utifrån de riktlinjer som drogs upp vid den internationella ministerkonferensen om e-handel i Ottawa i oktober 1998. Dessa riktlinjer och principer har sedan dess fått starkt stöd. I ett möte i Paris återupprepade kommittén sin vilja att upprätthålla en bra dialog med länder som inte är medlemmar samt med den internationella affärsvärlden.

På konsumtionsskatteområdet anser man det nödvändigt att som beskattningsprincip ha destinationsprincipen, samt att identifiera de sätt att uppbära skatt som bäst stöder tillämpningen av den principen. Man har även kommit fram till en rad riktlinjer som skall utgöra ett ramverk för utvecklingen av nya bestämmelser<sup>95</sup>

- De beskattningsprinciper som gäller för regeringarna vid vanlig handel skall vara vägledande vid elektronisk handel.
- Kommittén anser att de existerande skattebestämmelserna kan införa dessa principer.
- Tillämpandet av dessa principer på elektronisk handel skall inte inkräkta på de enskilda staternas skattesuveränitet, för att uppnå en rättvis fördelning av

---

<sup>94</sup> OECD Progresses towards Achieving an International Consensus on the Tax treatment of E-commerce s. 1.

<sup>95</sup> Consumption Tax Aspects Of Electronic commerce s. 4.

skattebasen från elektronisk handel mellan länder samt för att undvika dubbel och omedveten utebliven taxering.

- Under principernas implementeringsprocess bör dialogen med stater som inte är medlemmar och affärsvärlden intensifieras.

De principer som bör användas på elektronisk handel och som pekades ut i Taxation Framework Conditions är:

#### *Neutralitet*

Beskattning bör behandla elektronisk handel och konventionell handel på ett neutralt och likvärdigt sätt. Affärsbeslut bör tas efter ekonomiska inte skattemässiga överväganden. Skattebetalare i liknande situationer som utför liknande transaktioner skall beskattas på liknande sätt.

#### *Effektivitet*

De kostnader skattebetalarna får för att tillmötesgå kraven samt de administrativa kostnaderna för skattemyndigheterna bör minimeras.

#### *Förutsägbarhet och enkelhet*

Skattereglerna skall vara enkla och lätta att förstå så att skattebetalarna vet i förväg vilken skattekonsekvens en transaktion kommer att få, även när och hur skatten skall redovisas

#### *Effektivitet och rättvisa*

Beskattning skall ske med rätt belopp vid rätt tidpunkt. Möjligheten att undvika och undandra sig beskattning skall minimeras samtidigt som motåtgärderna skall hållas proportionerliga.

#### *Flexibilitet*

Skattesystemet skall vara flexibelt och dynamiskt för att säkra möjligheten att kunna följa med i den tekniska och kommersiella utvecklingstakten.

Det gäller att försöka hitta en balans mellan dessa principer som ibland kan stå mot varandra. Det kan också finnas skillnader mellan länderna samt mellan staterna och företagen vad gäller prioriteringen av principerna och hur principerna skall tillämpas i praktiken. Affärsvärlden är särskilt intresserad av att vikt läggs på neutraliteten. Det är därför väldigt viktigt med kommunikation något som OECD arbetar aktivt med. OECD har skapat en arbetsgrupp, Working Party No.9<sup>96</sup> som har fokuserat på tre problemområden.: den praktiska tillämpningen av destinationsprincipen, analysering av olika insamlingsmekanismer samt analysering av möjligheterna att identifiera skattebetalarna och konsumenterna.

---

<sup>96</sup> Medlemmarna i arbetsgruppen är: Australien, Frankrike, Irland, Italien, Japan, Kanada, Korea, Norge, Nederländerna, Storbritannien, Sverige, Schweiz, Tyskland, USA, EG-kommissionen och Singapore.



Huvudelementen i ramverket är följande:<sup>97</sup>

- Reglerna för konsumtionsbeskattning vid internationell handel bör resultera i att beskattning skall ske där konsumtionen sker och det skall strävas efter internationell enighet om under vilka omständigheter en vara/tjänst skall anses konsumeras inom ett lands jurisdiktion.
- Länderna skall se till att passande system utvecklas i samarbete med World Customs Organization för att uppbära skatt på import av fysiska varor och att sådana system inte i onödan hindrar statens inkomster eller en effektiv leverans av varor till konsumenterna.
- För konsumtionsskatteändamål skall digitaliserade produkter behandlas som försäljning av tjänst.
- När det gäller företag och andra organisationer som anskaffar tjänster och immateriell egendom från utlandet bör länderna undersöka användandet av "reverse charge", "self assessment" eller andra likvärdiga mekanismer som skulle ge omedelbart skydd för deras skattebaser och inhemska leverantörer.

Precis som EU-kommissionen har OECD kommit fram till att off-line handeln inte utgör något problem även om det finns ett behov av att förenkla och förbättra redan existerande system för skatteuppbäring. OECD har istället koncentrerat sig på on-line-handeln. Beskattning enligt destinationsprincipen borde enligt OECD resultera i förutsägbarhet och att dubbel eller omedveten nollbeskattning undviks då två jurisdiktioner använder sig av regler för var beskattning skall ske. Man uppnår även större neutralitet gentemot konventionell handel.<sup>98</sup>

Vid konventionell handel sker konsumtionen på mottagarens adress. Vid on-line handel finns ingen fysisk leveransadress för leverantören att förlita sig på vilket ger problem för både skattemyndigheterna och leverantören (det kan bli svårt att visa att varan har exporterats och att skatten därför skall lyftas). Använder man sig av denna definitionen vid on-line handel konsumeras tjänsten där den används både när det är försäljning till ett företag och när det är försäljning direkt till konsumenten. Detta kan i praktiken bli väldigt svårt på grund av e-handelns globala väsen och den mobilitet dagens kommunikationsverktyg har. Om ett företag i land A har ett avtal med ett företag i land B att ge konsulttjänster till dess dotterföretag i land C var skall då konsumtion anses ha ägt rum? I det land där kundens huvudkontor ligger eller där varan kommer till användning? Det blir även problem om den dator varan/tjänsten levereras till är bärbar och därför kan befinna sig i olika länder på kort tid utan problem. Konsumtion sker då i varje land tjänsten används.

---

<sup>97</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce. s. 5.

<sup>98</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce. s. 10.

Idag skulle en sådan tolkning lägga en oöverkomlig börda på producenterna. Att bestämma var varje konsumtion tar plats samt att värdera den. Det kommer även att innebära stora administrativa svårigheter för skattemyndigheterna. Staterna bör emellertid vara öppna för en sådan tillämpning i samband med att 3<sup>g</sup><sup>99</sup> och annan teknik utvecklas och det blir möjligt att bestämma var konsumentens befinner sig vid tillfället för köpet.

### **6.1.1 Business-to-business**

För "Business-to-business" (B2B) transaktioner finns det för närvarande flera tänkbara lösningar för hur "platsen för konsumtion" skall tolkas. Platsen för leverantörens vinstgenererande verksamhet; platsen för kontraktet; där konsumenten befinner sig; platsen för leverantörens eller mottagarens verksamhet. Det sista kan handla om högkvarter, filial, ett registrerat kontor eller ett ställe för ekonomisk aktivitet. Ytterligare en lösning vore att beskattning sker där tjänsten utförs, men om den utförs på flera platser skall det land där leverantören befinner sig bli taxeringsplats.<sup>100</sup>

Arbetsgruppen har identifierat platsen för mottagarens verksamhet som det bästa alternativet. Vid den omständighet att det finns flera platser att välja på (ex. huvudkontor i ett land och en filial i ett annat land) skall platsen där mottagaren befinner sig vara den plats där konsumtion sker. Vid vissa omständigheter kan skattemyndigheterna använda andra kriterier för att bestämma platsen för konsumtion för att säkerställa att företagsstrukturer eller kommunikationsverktygens mobilitet inte används för att undvika skatter genom att skicka tjänster genom länder med låg eller ingen skatt. Affärsvärldens representanter underströk kontraktets roll i bestämmandet av var taxering skall ske.<sup>101</sup>

### **6.1.2 Konsument**

För handel direkt med konsumenten (B2C) har ett antal olika alternativ diskuterats: mottagarens permanenta adress eller vanliga bostadsort; centrum för deras vitala intressen och var han/hon är medborgare. Leverantören måste kunna identifiera konsumentens status på ett lätt och säkert sätt. Man anser dock att det inte är troligt att det går att få tillräcklig information för att bestämma centre of vital interests eller nationalitet.

---

<sup>99</sup> Tredje generationens mobiltelefoni efter NMT och GSM systemen.

<sup>100</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce. s. 12

<sup>101</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce. s. 12

Arbetsgruppen har kommit fram till att det mest praktiska alternativet för bestämmandet av platsen för konsumtion är konsumentens bostad. Skulle konsumenten ha boende i flera länder bör taxering ske där han tillbringar merparten av tiden. Den grupp som undersöker de tekniska möjligheterna och svårigheterna har kommit fram till att för tillfället är det bara tekniskt möjligt att bestämma var en konsument befinner sig, men att det i framtiden kan bli aktuellt att återkomma till denna fråga allt eftersom tekniken utvecklas.

### 6.1.3 Verifikation

Den teoretiska delen av hur internationell elektronisk handel skall beskattas är inte den som ger de största svårigheterna. De praktiska svårigheterna vid verifikation, uppbäring och kontroll är på många sätt större.

För att systemet skall fungera måste det gå att verifiera om i vilket land köparen befinner sig och om det är fråga om en konsument eller en näringsidkare. Eventuell ”export” måste kunna bevisas för att skatten skall lyftas. OECD har analyserat ett antal olika tillvägagångssätt; mottagares uppgift om var han/hon bor; hemland baserat på uppgifter från kreditkort; ett personligt skatteidentifikationsnummer; identifiering genom server/Internet leverantören.<sup>102</sup>

Den nivå av verifikation som krävs kan variera beroende på vilken sorts transaktion det är fråga om. Det är dock tveksamt om självidentifiering kommer att vara tillräckligt för skattemyndigheterna.<sup>103</sup>

Den tekniska gruppen har kommit fram till att det för närvarande inte finns något fullt godtagbart alternativ för verifiering. Gruppen rekommenderar att man fokuserar på digitala certifikat som en temporär lösning. Kreditkortsrelaterad information fann gruppen vara alltför felaktig för att tjäna som bevis för att bestämma köparens jurisdiktion. Man ansåg även att detta skulle störa on-line handeln och skulle uppmuntra andra betalningssätt. Användandet av Internet leverantörsnummer (IP<sup>104</sup> nummer) har begränsad tillförlitlighet och kan lätt manipuleras. Vissa stater ville dock fortsätta att utforska detta alternativ men näringslivets representanter tyckte inte att det var en god idé med tanke på de tidigare nämnda svårigheterna samt eventuella stora kostnader för att systemet skall fungera.<sup>105</sup>

Det finns ett stort behov av att ta fram en praktisk kortsiktig lösning som tillvaratar staternas intressen utan att lägga hinder för on-line handeln eller orimliga kostnader för genomförandet. Gruppen uppmärksammade att konsumenterna har blivit känsligare angående sitt privatliv och dataskydd, vilket näringslivet har blivit

---

<sup>102</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce. s. 13.

<sup>103</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce. s. 13.

<sup>104</sup> Internet Provider nummer.

<sup>105</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce. s. 13-14.

medvetet om. Företagen är motvilliga till att försöka samla in mer information om sina kunder än nödvändigt. Detsamma gäller utvecklandet av nya betalningssystem och detta måste därför beaktas.

Den tekniska gruppen har inte kommit fram till någon entydig lösning för hur verifikation skall genomföras vid internationell on-line handel direkt till konsumenten. Än så länge är denna handel relativt liten av all elektronisk handel och den ansträngning som görs måste vara i proportion till handelns omfattning.

Arbetsgruppen har sammanfattningsvis kommit fram till att fokus skall läggas på privat internationell elektronisk handel. Det är mindre risk att företag undandrar sig skatt då de flesta kommer att kunna dra av skatten som ingående mervärdesskatt eller kostnad i verksamheten. Även om det för tillfället inte är så stor del av den totala mervärdesskatten som riskeras så är det viktigt att inte underskatta det konkurrensfördelar det ger att inte vara inordnat skattesystemet.  
106

De steg som skall tas är till stor del beroende av det skatteuppböringsätt man väljer. För B2B transaktioner skulle *reverse charge*<sup>107</sup> eller andra "self-assessment" mekanismer minska risken för skatteundandragande.

För B2C är frågan mer komplicerad. Man måste finna en balans mellan skattemyndigheternas behov och näringslivets och konsumenternas intressen särskilt då det gäller verifiering av konsumentens status och hemland. Det krävs mer arbete på detta område för att hitta en acceptabel lösning. Näringslivets representanter underströk vikten av att vid valet av lösning väga kostnaderna mot den beräknade avkastningen.

Det har blivit klart att det är viktigt med samarbete mellan skattemyndigheterna. The Working Party rekommenderar att de befintliga lagliga möjligheterna för administrativt samarbete skall utvärderas, särskilt rörande expansionen av elektronisk handel och de olika lösningarna gällande skatteinsamlingen som har diskuterats. Det råder ett starkt samband mellan ett gott internationellt samarbete och effektiv skatteuppbäring.<sup>108</sup>

Förenkling är något The working Party har talat mycket när det handlar om konsumtionsskatt på elektronisk handel. Detta är något som särskilt näringslivets representanter har poängterat. De hävdar att enkelhet i systemet uppmuntrar frivillig anpassning, minskade anpassningskostnader vilket kommer medföra lägre administrativa kostnader för staterna.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce s. 19-20.

<sup>107</sup> Leveransen sker skattefritt, men mottagaren är skyldig att beskatta sig själv. Detta är vanligtvis fallet vid handel mellan företag inom gemenskapen.

<sup>108</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce s. 21.

<sup>109</sup> Consumption tax aspects of electronic commerce s. 21.

OECD kommer att fortsätta att arbeta med frågorna, men frågan är om hur svårt det kommer vara att komma fram till lösningar som alla stater kan enas om. Ett land kan inte ensamt, utan samarbete med andra stater upprätthålla ett väl fungerande momssystem. I takt med att tekniken utvecklas och handeln ökar, ökar också behovet för väl fungerande principer för beskattning och samordning något som talar för att medlemsstaterna kommer att göra en ansträngning att enas.

# Bilaga A

## 6:e Momsdirektivet

### 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.

# Bilaga B

## ARTICLE 5 OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL

[As it read on 29 April 2000]

### *Article 5*

#### PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.
  
2. The term "permanent establishment" includes especially:
  - a) a place of management;
  - b) a branch;
  - c) an office;
  - d) a factory;
  - e) a workshop, and
  - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
  
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
  
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
  - a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
  - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
  - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
  - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;



e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on,  
for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;  
f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.

7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

Den svenska versionen

Artikel 5  
Fast driftställe

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket "fast driftställe" en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.
2. Uttrycket "fast driftställe" innefattar särskilt
  - a) plats för företagsledning;
  - b) filial;
  - c) kontor;
  - d) fabrik;
  - e) verkstad, och
  - f) gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.
3. Plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader.
4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket "fast driftställe" inte innefatta
  - a) användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor;
  - b) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande;
  - c) innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg;
  - d) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget;
  - e) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art;
  - f) innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a)–e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs från den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.
5. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 6 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag – utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 – ha fast driftställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte, om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 4 och som om den bedrivs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.
6. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, under förutsättning att sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.
7. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten eller ett bolag som bedriver affärsverksamhet i denna andra stat (antingen

från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte i och för sig att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

# Litteraturförteckning

## Källor

### Elektroniska källor

Consumption tax aspects of electronic commerce;  
<http://www.oecd.org> Nedladdat 2001-05-01.

Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: Changes to the commentary on article 5;  
[http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/clarif\\_e.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/clarif_e.pdf) Nedladdat 2001-05-21.

Netlingo: The Internet language Dictionary;  
<http://www.netlingo.com> Nedladdat 2001-05-01.

Peel, Michael, SURVEY – CLASSIFIED RECRUITMENT: of VAT and Star Wars: Why is Whitehall reluctant to support a plan to reform VAT laws that discriminate against European companies?;  
<http://globalarchive.ft.com/globalarchive/articles.html?print=true&id=010524001619> . Nedladdat 2001-05-31

OECD progresses towards Achieving an International Concensus on the Tax Treatment of E-commerce;  
<http://www.oecd.org/media/release/nw01-15a.htm> . Nedladdat 2001-02-23.

Regeringens promemoria 2000/01:15;  
[http://www.riksdagen.se/eu/riksdagen79798/faktapm/fi/fi00\\_349.htm](http://www.riksdagen.se/eu/riksdagen79798/faktapm/fi/fi00_349.htm) Nedladdat 2001-03-08

Skm i Göteborg – Elektronisk handel – PM, 1998-elektroniskhandel05-19,dnr 4743-98/900;  
[http://www.rsv.se/skm\\_goteborg/foretag/momspm\\_elektroniskhandel\\_skm14.html](http://www.rsv.se/skm_goteborg/foretag/momspm_elektroniskhandel_skm14.html)  
!

Skm i Göteborg-Företag. Moms vid EG-handel och export;  
[http://www.rsv.se/skm\\_goteborg/foretag/moms\\_utrikeshandelskm14.html](http://www.rsv.se/skm_goteborg/foretag/moms_utrikeshandelskm14.html)

### Gemenskapsrättsliga källor

Förslag KOM(2000)349 slutlig av den 7 juni 2000.  
Sjätte mervärdesdirektivet 77/388/EEG, av den 17 maj 1977.

## Litteratur

### Böcker

Forssén, Björn Momshandboken. Enligt 2001 års regler. Andra upplagan. Norstedts Juridik, Stockholm 2001.

RSV Handledning för mervärdesskatt 2000. Fritzes, Stockholm 2000

### Artiklar

Alhager, Eleonor och Eliasson, Christian Några synpunkter på Internet och mervärdesskatt SkatteNytt 2001 s. 19.

Bogdan, Michael Kan en Internethemsida utgöra ett driftställe vid bedömningen av svensk domsrätt och tillämplig lag? Svensk. Juristtidning 1998 s. 825.

Forvass, Bo Mervärdesbeskattning och elektronisk handel. SkatteNytt 2000 s. 435.

Fri, Mattias, Karlsson, Tomas EG-kommissionens förslag till ändringar av mervärdesskatteförordningen för elektronisk handel. Svensk Skattetidning 6-7/2000 s. 589.

Fri, Mattias Remstam, Maj-Britt Vilken mervärdesskattesats är tillämplig vid försäljning av musik på Internet? SkatteNytt 2000 s.431

Jonsson, Gunnar Mervärdesskattefrågor inom EG. Problem och förenklingar. Svensk skattetidning 6-7/95 s. 403.

Landgren, Cristina Internet och dess betydelse för mervärdesskatten- en internationell studie. SkatteNytt 2000, s. 454

Westberg, Björn Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse? Svensk Skattetidning 2/99 s. 103

# Rättsfallsförteckning

## Rättsfall från EG-domstolen

C-33/78 Somafer v. Saar-Ferngas, (1978) ECR 2183.

C-170/83 Hydrotherm, (1984) ECR 2999.

Schotte v. Parfums Rothschild, (1987) ECR 4905.

C-296/95 "The Man in Black", The Queen v. Commissioners of Customs and Excise, (1998) ECR I-1605.