Björn Westberg

EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster och radio- och televisionssändningar

1 Syftet med artikeln

Den 1 juli 2003 skall medlemsstaterna ha infört nya regler för mervärdesbeskattningen av elektroniskt tillhandahållna tjänster och för radio- och TV-sändningar.[1] Det primära syftet med denna artikel är att granska behovet av särreglering inom dessa områden och sättet hur avgränsningen mot andra tjänster utformas. Därutöver kommer förenligheten mellan de nya reglerna och övergripande mål för mervärdesbeskattningen att analyseras. Min första fråga är, om beskattningen kommer att träffa konsumtionen inom berörd medlemsstat eller någonting annat. Min andra fråga är, om reglerna uppfyller kraven på konkurrensneutralitet mellan olika skattskyldiga och mellan olika slags tillhandahållanden.

I min framställning använder jag omväxlande de i detta sammanhang synonyma uttrycken digitala tjänster och elektroniska tjänster, varmed jag avser sådana tjänster som omfattas av det nu aktuella direktivet. Presentationen är generell och avser den EG-rättsliga innebörden, även i de fall jag låter Sverige utgöra referensram. Hänvisningarna avser 6:e mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), om inte annat anges. I artikeln gör jag ingen distinktion mellan uttrycken EU, Gemenskapen och EU:s mervärdesskatteområde.

2 Varför särregleras e-handel?

Det bakomliggande skälet till särregleringen av e-handeln är enligt min bedömning det sätt på vilket EG-rätten fastställer omsättningsland. I stället för att låsa fast en princip om beskattning i det land, där konsumtionen antas äga rum, har EU hitintills valt att för ett stort antal tjänster peka ut den plats, till vilken omsättning av en viss tjänst skall hänföras.

[1] Rådets Direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv 77/388/EEG vad gäller mervärdesskatteordningen för radio- och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg. Direktiv 77/388/EEG benämns 6:e mervärdesskattedirektivet. De nya reglerna har även genom Rådets Förordning (EG) nr 792/2002 föranlett vissa ändringar av Förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

Denna reglering har emellertid lett fram till stora skillnader i behandlingen av EU-leverantörer och andra. Huvudsyftet med de nya reglerna är att råda bot på den bristande neutraliteten mellan leverantörer inom och utom EU.[2] Hitintills gällande regler har till övervägande del möjliggjort tillhandahållanden av elektroniska tjänster från tredje land, dvs. ett land utanför EU, utan mervärdesskattebelastning. Samtidigt har EU-företagare i hög grad varit tvungna att belasta digitala tjänster med moms inte enbart vid försäljning inom Europa utan också vid försäljning till tredje land.

Artikel 9.2 reglerar platsen för beskattning av ett mycket stort antal tjänster.[3] Sådana som har samband med fast egendom skall enligt artikel 9.2 a beskattas på den plats där fastigheten finns. Tjänst avseende undervisning eller kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsmässiga aktiviteter regleras enligt artikel 9.2 c, dvs. med beskattning på den plats där den fysiskt utförs. För åtskilliga tjänster föreskriver artikel 9.2 e s.k. omvänd beskattning, *reverse charge*. Skattskyldig kund skall redovisa mervärdesskatten i sin deklaration, varvid han i förekommande fall samtidigt kan göra avdrag för motsvarande belopp eller del därav som ingående skatt. På så sätt behandlas främst överlåtelse av immateriella rättigheter, telekommunikation, databearbetning och tillhandahållande av information, reklam samt konsulttjänster av många olika slag.

EG-domstolen har i ett antal rättsfall klargjort, att sådana tillhandahållanden, som inte faller under en viss bestämmelse i artikel 9.2 om platsen för beskattning, skall behandlas enligt artikel 9.1, dvs. där det säljande företaget är etablerat. Framförda argument om att specialreglerna enligt 9.2 borde ges en snäv tolkning, därför att de skulle utgöra undantag från 9.1, har uttryckligen tillbakavisats av EG-domstolen.[4] Även med beaktande av denna tolkning står det klart, att de allra flesta digitala tjänster hitintills varit att hänföra till artikel 9.1.[5]

Sådana elektroniskt tillhandahållna tjänster som täcks in av artikel 9.2 e har redan före direktivändringarna kunnat tillhandahållas från EU till tredje land utan beskattning. Medlemsstaterna har också med stöd av artikel 9.3 b kunnat införa beskattning av tillhandahållanden från tredje land till icke skattskyldiga personer, en möjlighet som bl.a. Sverige har utnyttjat (5 kap. 7 § 1 st. 2 ML). Regleringen har dock varit av begränsat värde, då artikel 9.2 e endast avser ett fåtal av de tjänster som betecknas som elektroniska. Då gränslinjen mellan elektroniska och andra tjänster, som regleras i artikel 9.2 e, kommer att förändras i och med det nu aktuella direktivet, koncentrerar jag mina kommentarer i det avseendet till avsnitt 4 nedan.

3 De nya reglerna i huvuddrag

I fråga om försäljning till skattskyldiga personer inom EU innebär de nya reglerna omvänd beskattning, *reverse charge*, enligt artikel 9.2 e. Det gäller oberoende av varifrån tjänsten tillhandahålls. Försäljning till alla slags personer, skattskyldiga och icke skattskyldiga, som varken är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas inom EU skall enligt artikel 9.2 e äga rum där personen anses höra hemma. Den är följaktligen inte underkastad EU-skatt.[6]

All försäljning till sådan icke skattskyldig person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas inom EU skall beskattas. Reglerna är dock olika för EU-företag och för andra. *Inom EU etablerade företag* skall i dessa fall även fortsättningsvis tillämpa ursprungslandsprincipen enligt artikel 9.1, dvs. tillhandahållandet anses äga rum där det säljande

[2] KOM(2000) 349 slutlig, p. 2.

[3] I artikeln behandlar jag enbart sådana tjänster som helt eller delvis skulle kunna tillhandahållas digitalt.

[4] Se t.ex. C-327/94 Dudda, ECR [1996] I-4595, p. 20–21, och C-108/00 SPI, ECR [2001] I-2361, p. 15–17.

[5] Se bl.a. Fetzer, Thomas, Die Besteuerung des Electronic Commerce im Internet, Peter Lang Verlag, Frankfurt am Main 2000, s. 166–179.

[6] I fråga om radio- och televisionssändningar har dock reglerna en annan innebörd, se avsnitt 9 nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

företaget är etablerat. *Tredjelandsföretag* skall tillämpa destinationslandsprincipen, såvida inte tillhandahållandet sker från en etablering inom EU. Beskattning skall enligt den nya regeln artikel 9.2 f ske på den plats där den icke skattskyldiga personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.

Tanken är, att det system som nu introduceras skall före den 30 juni 2006 ersättas med en elektronisk lösning, som automatiskt skall svara för debitering och uppbörd av skatt.[7] Om så inte kan ske, är avsikten, att den provisoriska ordningen skall förlängas.

4 Vad innebär elektroniskt tillhandahållna tjänster?

Förändringarna berör dels tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, vilka finns exemplifierade i en ny bilaga till direktivet, bilaga L, och dels radio- och TV-sändningar[8]. Rubriken till ändringsdirektivet är inte helt kongruent med dess innehåll. Den talar om *"vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg"*. Bestämmelserna gäller dock enligt den nyinförda artikel 9.2 f *"sådana tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som beskrivs i bilaga L"*. Jag kommer här att kommentera var och en av de fem punkter som den exemplifierande listan, bilaga L, tar upp med avseende på förvärv av icke skattskyldiga. Till den del det finns för flera punkter gemensamma synpunkter, samlar jag så långt möjligt dessa kommentarer till efter analysen av listan.

- *punkt 1* avser *"tillhandahållande och härbärgering av webbplatser samt distansunderhåll av programvara och utrustning"*. En svårighet i fråga om dessa tjänster är de olika kombinationer av telekommunikation, Internetanslutning, upplåtelse av webbplats, tillhandahållande av e-post, tillgång till viss programvara etc. som kan ingå i ett paket. Någon uppdelning, på de olika elektroniska tjänster som ingår, behöver inte företas, allt följer artikel 9.2 f. De telekommunikationstjänster som ingår omfattas av artikel 9.2 e, dock med beaktande av medlemsstatens skyldighet att tillämpa artikel 9.3 b på motsvarande sätt som i fråga om radio- och televisionssändningar. Se avsnitt 9 nedan.

- *punkt 2* avser *"tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna"*. Det blir allt vanligare, att inte enbart programvara i traditionell mening utan även program ingående i utrustning och maskiner av olika slag kan rekonfigureras eller uppdateras på elektronisk väg. Till en del beaktas detta redan vid bestämmande av tullvärdet och därmed enligt artikel 11.B 1 vid fastställandet av beskattningsunderlaget för importmoms.[9] Det gäller bl.a. vid vissa fall av blockerat minnesutrymme i datorer, vilket kan frigöras på elektronisk väg, normalt efter betalning av ett tillägg till leverantören. Dessa metoder torde kunna förorsaka problem i åtminstone fyra avseenden:

1. För det första finns det vid tillhandahållanden från tredjeland tull- och mervärdesskatterättsliga komplikationer vid en efterföljande uppgradering, som inte har beaktats vid införseln. I det enkla fallet gäller det en upplåsning av en vid importtillfället spärrad men befintlig funktion. Denna möjlighet behöver inte vara känd av marknaden, utan den kunskapen kan vara begränsad till leverantörens utvecklingsavdelning. Det kan också vara fråga om senare utvecklad kunskap, som inte har existerat vid det primära leveranstillfället.

2. För det andra kan det uppstå mervärdesskatterättsliga problem vid en efterföljande uppgradering, som har föranlett beaktande i tull- och mervärdesskattehänseende redan vid importtillfället. Utlöses därvid ytterligare en mervärdesbeskattning? Frågor

[7] Rådets Direktiv 2002/38/EG, artikel 5.
[8] Se avsnitt 9 nedan.
[9] *Working Party N° 1, Harmonisation of turnover taxes*, EU 3.4.1999, annex III.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

om undantag eller möjlighet till restitution av tidigare erlagd skatt måste beaktas. En inte helt orealistisk komplikation är, att kostnaden för uppgraderingen avviker från det värde som gällde vid fastställandet av tullvärdet.

3. För det tredje kan det vara fråga om uppgradering av utrustning, t.ex. en bilmotor, under resa i tredjeland. Enligt de nya reglerna skall tillhandahållande till en icke skattskyldig person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat inom EU mervärdesbeskattas inom EU. Ett i sådan stat registrerat fordon torde åtminstone ge en viss presumtion om personens hemmahörighet. Jag vill starkt ifrågasätta såväl kunskapen som beredskapen att debitera EU-skatt för en säljare som kanske normalt tillhandahåller sina tjänster på t.ex. den norska eller ryska hemmamarknaden. Efterlevnad torde inte kunna uppnås utan ett väl utvecklat internationellt samarbete och samverkan.

4. För det fjärde kan uppgradering tillhandahållas av ett annat företag än den ursprunglige leverantören inom eller utom EU. Antag antingen att en bil importeras från tredjeland med importbeskattning baserad på den basversion som förelåg vid importtillfället eller att en i mervärdesskatterättslig mening ny bil förvärvas från en leverantör inom EU med beskattning av det gemenskapsinterna förvärvet i ett högskatteland som Danmark eller Sverige. Senare sker det en elektronisk uppgradering till en toppversion från ett företag i ett annat EU-land, t.ex. Luxemburg med 15 % skatt.

   Nämnda enkla exempel avseende uppdatering av programvara visar på de kanske fyra största problemen som möter beskattningen av e-handel inom EU. Det gäller olika regler för bestämmande av platsen för beskattning, beroende på vilket slags tjänst som tillhandahålls. Det nu aktuella regelverket begränsar inte EU:s mervärdesbeskattning till konsumtion inom EU. Det finns inga instrument för internationell samverkan, om jag bortser från regleringen inom den inre marknaden. Är det möjligt att bibehålla den nationella suveräniteten i fråga om fastställande av skattesatser?

- *punkt 3* avser *"tillhandahållande av bilder, texter och uppgifter samt av databasåtkomst"*. Artikel 9.2 e innefattar bl.a. *"tillhandahållande av information"*. Vid tillhandahållande från tredje land till icke skattskyldig person beskattas inte denna tjänst, såvida inte medlemsstaten har gjort bruk av sin möjlighet enligt artikel 9.3 b att betrakta platsen för tillhandhållande såsom liggande inom medlemsstatens territorium, *"om den egentliga användningen av tjänsterna äger rum inom landets territorium"*.

  Vad är skillnaden mellan *"tillhandahållande av bilder, texter och uppgifter samt av databasåtkomst"* och *"tillhandahållande av information"*? Dessa lydelser torde täcka samma fält. Förefintligheten av två olika rekvisit inom ramen för artikel 9.2 skapar emellertid viss osäkerhet om tolkningen. Vid tillämpning av principen *lex specialis* för regleringen av elektroniska tillhandahållanden enligt artikel 9.2 f torde all digitalt tillhandahållen information bli att behandla enligt dess punkt 3. Om min tolkning är riktig, har artikel 9.2 e fortsatt betydelse endast avseende information tillhandahållen på annat sätt än elektroniskt, t.ex. för information sänd med traditionell post.

- *punkt 4* avser *"tillhandahållande av musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser"*. Kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga och underhållningsmässiga tjänster etc. regleras enligt artikel 9.2 c, dvs. med beskattning på den plats där aktiviteten fysiskt utförs.

  Interaktiva moment kommer säkerligen att förorsaka många gränsdragningsproblem i fråga om spel och inom det som brukar benämnas upplevelseindustrin. Till denna senare kategori torde hänföras åtminstone en del av de tillhandahållanden som

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

betecknas som *"politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser"*. I vissa fall kan kanske beskattningen grundas på en särprissättning för digital medverkan i ett underhållningsprogram eller spel som försiggår såväl digitalt som i fysisk form. Annars torde huvudsaklighetsprincipen ge vägledning.

Punkt 4 avser inte bara tilldragelser utan också *sändningar*. Som jag närmare utvecklar i avsnitt 9 nedan berör den nya regleringen även radio- och televisionssändningar. Dessa hänförs dock till artikel 9.2 e. Vid tillhandahållande från tredje land till icke skattskyldig person beskattas inte sådana tjänster. Medlemsstaterna är dock skyldiga enligt en ändrad lydelse av artikel 9.4 att betrakta platsen för tillhandhållande av sådana tjänster såsom liggande inom medlemsstatens territorium, *"om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium"*. Elektroniskt tillhandahållna spel och underhållningstjänster skall beskattas enligt de generella reglerna för digitala tjänster, dvs. om de tillhandahålls icke skattskyldig person som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas inom EU. Denna bestämning är både vidare och mer avgränsad än den som gäller för radio- och televisionssändningar, där beskattning skall ske, om den egentliga användningen äger rum inom den berörda medlemsstaten. Det betyder, att en icke skattskyldig person som är etablerad eller bosatt (eller stadigvarande vistas) inom EU enbart skall beskattas för sådana sändningar, om den egentliga användningen och utnyttjandet sker inom medlemsstaten. I gengäld skall också sådan icke skattskyldig person som varken är etablerad eller bosatt (eller stadigvarande vistas) inom EU beskattas, om den egentliga användningen och utnyttjandet äger rum inom medlemsstaten. Det kan alltså vara väsentligt att avgöra, om vi har att göra med en radio- och televisionssändning eller en elektronisk tillhandahållen sändning. Endast EG-domstolen torde kunna kasta ljus över den frågan.

- *punkt 5* avser *"tillhandahållande av distansundervisning"*. All annan undervisning regleras enligt artikel 9.2 c, dvs. med beskattning på den plats där undervisningen fysiskt utförs. Vad gäller vid undervisning som tillhandahålls såväl on-line som i lektionssal? En genomgång av hemsidorna för högskolor och andra utbildningsarrangörer ger en bild av mångfald, av stora variationer och många slags kombinationer av digital och annan undervisning. Den huvudsaklighetsprincip som tillämpas inom mervärdesskatterätten ger svar i vissa men långtifrån alla fall. En kurs eller ett kurspaket låter sig mestadels inte delas upp i olika beståndsdelar, i varje fall inte i digitala och andra.

  Undantag från den generella behandlingen av elektroniskt tillhandahållna tjänster enligt den nyinförda artikel 9.2 f: *"Om en person som tillhandahåller en tjänst och hans kund kommunicerar via e-post skall detta inte i sig betyda att den utförda tjänsten är en elektronisk tjänst i den mening som avses i sista strecksatsen i artikel 9.2 e."* Innebörden torde vara, att t.ex. tillhandahållandet av en arkitektritning, en konsultrapport eller en revisionspromemoria inte skall betraktas som en digital tjänst, enbart därför att slutresultatet presenteras kunden via e-post. Det betyder, att dessa tjänster även fortsättningsvis skall behandlas enligt någon av de övriga bestämmelserna under artikel 9. Platsen för tillhandahållande av en arkitektritning och av andra tjänster avseende fast egendom är enligt artikel 9.2 a den plats där fastigheten är belägen. Platsen för tillhandahållande av konsulttjänster av ingenjörer, jurister, revisorer med flera bestäms enligt artikel 9.2 e.

  Att utvecklingen skulle kunna förorsaka på problem vid fastställandet av vilken regel som är tillämplig, vill jag illustrera med tillhandahållandet av en arkitektritning. I takt med utvecklingen av interaktiva system är det inte omöjligt att tänka sig ett on-lineförfarande, varvid kunden själv matar in data, t.ex. en ritning till en befintlig byggnad eller ett ritningsförslag, som bearbetas direkt med hjälp av standardprogramvara. Denna produkt tas om hand av en arkitekt, som tillställer kunden ett förslag. Detta kanske i sin tur omarbetas av kunden on-line med hjälp av standardprogramvara,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

innan denne blir nöjd. Är tjänsten, för vilken gäller ett i förväg angivet paketpris, att behandla enligt artikel 9.2 a eller enligt artikel 9.2 f? Huvudsaklighetsprincipen kan i vissa fall ge svar, dock inte alltid.

Ovannämnda punkter avseende elektroniskt tillhandahållna tjänster täcker till del sådana tjänster som regleras av andra bestämmelser i artikel 9.2. Flera av dem berör tillhandahållande som skulle kunna innefatta överlåtelse av upphovsrätt eller andra immateriella rättigheter enligt artikel 9.2 e, första strecksatsen. Inom inkomstskatterätten har tillhandahållandet av programvara föranlett ändringar av Kommentaren till OECD:s modellavtal artikel 12, p. 12–17, främst för att markera att rätten att lagra en säkerhetskopia på egen dator inte omfattas av royaltybestämmelserna. Är gränsdragningen vid tillämpning av EG:s mervärdesskatteregler densamma? Här angiven kopieringsrätt torde normalt inte omfatta en överlåtelse av upphovsrätten och torde av det skälet inte beröra artikel 9.2 e, första strecksatsen. I de fall ett elektronisk tillhandahållande innefattar fullständig eller partiell överlåtelse av upphovsrätten, är det min bedömning, att transaktionen helt faller under regeln om överlåtelse av immateriella rättigheter. Den digitala överföringen av själva programvaran skulle i så fall kunna ses som subsidiär på motsvarande sätt som ett mer traditionellt överlämnande av en diskett eller en CD i motsvarande fall. Vid särprissättning av de olika prestationerna skall en uppdelning av likviden ske. Samtliga fem punkter på Lista L upptar digitala tjänster, som i högre eller mindre grad skulle kunna förorsaka klassificeringsproblem visavi artikel 9.2 e, första strecksatsen.

Sammanfattningsvis kan det sägas, att rättsläget för åtskilliga typiska tjänster, som tillhandahålls digitalt, är klart. Detta till trots ger den nya regleringen upphov till fler klassificeringsbekymmer än tidigare. Problemen torde bli än större i takt med utvecklingen av dator- och kommunikationsteknik, av förändrade former för bedrivande av affärsverksamhet och av en fortgående produktförnyelse avseende elektroniskt tillhandahållna tjänster. Avgränsningen mot andra tjänster, som i mervärdesskattehänseende hanteras på ett annat sätt, kommer att bli svårare. Vissa är i sin helhet tillhandahållna elektroniskt, men elektroniskt tillhandahållande kan också ingå som ett integrerat moment i andra tjänster. Rättsläget i fråga om sammansatta tjänster är dock till stora delar oklart.[10]

Den inom mervärdesskatterätten accepterade huvudsaklighetsprincipen kan i vissa fall ge vägledning. I andra fall kan det vara möjligt att bryta ned en för ett visst totalpris tillhandahållen tjänst i separata delar, var och en med sin klassificering. För renodlat digitala tjänster kan principen *lex specialis* ge artikel 9.2 f företräde framför andra bestämmelser enligt artikel 9.2.

Nu tillämpade begrepp och klassificeringar kommer att ge upphov till fler och fler frågetecken.[11] Klassificeringslistor bör ersättas av mer generella beskrivningar. Enligt min bedömning år det inte längre tillrådligt att låta tjänsternas art avgöra beskattningslandet. Tankearbetet måste inriktas på generella metoder för fastställande av platsen där konsumtionen anses äga rum. Det kommer att finnas gränsdragningsproblem för i princip alla slags elektroniska tjänster.

5 Är det konsumtionen av digitala tjänster inom medlemsstaten som blir beskattad?

Enligt preambeln handlar direktivet om beskattning av sådana tjänster som *"konsumeras inom gemenskapen"*.[12] Kommissionen har under förarbetet framhållit, att endast sådana tjänster som konsumeras i Europa skall beskattas där.[13] Dessa skrivningar klargör intentionen,

[10] Se bl.a. *Working Party N° 1, Harmonisation of turnover taxes*, EU 8.6.1999, p. 4.2.
[11] *Working Party N° 1, Harmonisation of turnover taxes*, EU 8.6.1999, p. 5.1.
[12] Preambel till Rådets direktiv 2002/38/EG, p. 1.
[13] KOM(2000) 349 slutlig, p. 1.2.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

att mervärdesskatt skall belasta konsumtion inom EU. Andra formuleringar i preambeln och den nya ordalydelsen i direktivtexten skapar emellertid oklarhet om den egentliga innebörden av tjänster som *"konsumeras inom gemenskapen"*.

Utöver den allmänt hållna formuleringen om beskattning av vad som *"konsumeras inom gemenskapen"* framhålls det i preambeln, att tjänster som *"konsumeras av kunder som är etablerade i gemenskapen"* skall beskattas *"och att de inte beskattas om de konsumeras utanför gemenskapen"*.[14] Det nämns också, att tillhandahållanden till eller från tredje land *"bör beskattas på den plats där mottagaren av tjänsterna befinner sig"*.[15]

Den nya ordalydelsen i direktivet i fråga om platsen för tillhandahållande av digitala tjänster till konsumenter och andra icke skattskyldiga personer från företag som inte är etablerade inom EU är att det *"skall vara den plats där den icke skattskyldige personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas"*.[16] Motsvarande lydelse finns redan tidigare i fråga om tillhandahållanden till skattskyldiga personer inom EU av i artikel 9.2 e uppräknade tjänster (främst överlåtelse av immateriella tillgångar, reklam- och ett stort antal konsulttjänster, bank-, finansierings- och försäkringstjänster, personaluthyrning samt uthyrning av lös egendom utom transportmedel). Enligt min bedömning får tolkningsfrågorna avseende vilka personer, som skall anses omfattade, dock en helt annan dignitet, när bestämmelserna inte avser skattskyldiga personer.

Lokutionen *"är bosatt eller stadigvarande vistas"* ger associationer till inkomstskatterättslig lagstiftning. Enligt 3 kap. 3 § 1 st. IL utgör bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige de primära rekvisiten för obegränsad skattskyldighet för fysiska personer. Detta utgör i sin tur en till nationell lagstiftning anpassad återspegling av hemvistbestämmelserna i OECD:s modellavtal artikel 4. Frågan är, om den rikhaltiga praxisen inom inkomstskatterätten låter sig överföras till mervärdesskatteområdet. Mervärdesskatten är EG-rättslig. Inkomstskatten är nationell och i de nu aktuella frågorna starkt bunden av ingångna dubbelbeskattningsavtal, för vars tolkning OECD:s modellavtal och därtill hörande kommentar kan tillmätas betydelse.

Vad betyder uttrycket *"är etablerad"* gällande en person som inte är mervärdesskattskyldig? Det är fråga om ett alternativt rekvisit. Beträffande fysiska personer får det enbart betydelse för sådana individer som varken är bosatta eller stadigvarande vistas inom landet eller för vilka ett sådant förhållande är okänt för tillhandahållande företag men som ändock presumeras konsumera elektroniska tjänster i Sverige. För icke skattskyldiga juridiska personer gäller ett enda rekvisit, *"är etablerad"*. I fråga om motsvarande bestämmelser för skattskyldiga personer används uttrycket den plats *"där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe"*. Då syftet med lagstiftningen är att åstadkomma en beskattning av all konsumtion inom medlemsstaten, torde uttrycket för rörelseidkare avse en motsvarande plats för icke skattskyldiga, dvs. plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe.

Hur förhåller det sig med sådana icke skattskyldiga som inte är näringsidkare och för vilka lokutionen den plats *"där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe"* saknar relevans? Uttrycket *"är etablerad"* torde avse en sådan etablering som i fråga om en näringsidkare skulle ha konstituerat ett fast driftställe eller utgjort grund för registrering i aktiebolagsregister etc. Det torde exempelvis kunna avse förvärv för en icke skattskyldig persons representationskontor i Sverige. På motsvarande sätt skulle förvärv till en svensk ideell förening kunna falla in under rekvisitet.

Enligt direktivbestämmelsen skall platsen för tillhandahållande av digitala tjänster till icke skattskyldiga personer från företag som inte är etablerade inom EU *"vara den plats där den icke skattskyldige personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas"*. Det finns i den lydelsen inte något utrymme för beaktande av platsen där konsumtionen äger rum. Som formuleringen ser ut, har formella hänsyn segrat över principerna. Om den icke

[14] Preambel, p. 2.
[15] Preambel, p. 3.
[16] Artikel 9.2 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

skattskyldiga person, som enligt en faktura eller annat underlag är angiven som köpare, är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i en medlemsstat, skall en säljare, som inte är etablerad inom EU, ta ut mervärdesskatt enligt de i nämnda stat gällande reglerna. Det land där tillhandahållandet anses ha ägt rum benämns i artikel 26c A.d konsumtionsmedlemsstat.

Lydelsen av direktivbestämmelsen är inte kongruent med formuleringarna i preambeln. I den senare framhålls det, att åtgärder bör vidtas, så att tjänster som *"konsumeras av kunder som är etablerade i gemenskapen"* beskattas *"och att de inte beskattas om de konsumeras utanför gemenskapen"*.[17] En preambel kan inte bli föremål för samma tolkningsmetoder som direktivbestämmelser. Den svenska lydelsen av såväl direktivets artikel 9.2 f som preambeln motsvaras i detta hänseende helt av de danska, engelska, franska och tyska versionerna. EG-domstolens fasta praxis visar, att preambeln är av betydelse för tolkningen av EG-rätten.[18] Om jag använder mig av en teleologisk tolkningsmetod, skulle slutsatsen bli, att konsumtion inom EU:s mervärdesskatteområde bör beskattas, medan däremot konsumtion utanför detsamma inte bör belastas med skatt. En tolkning av ordalydelsen i kombination med direktivtexten ger en annan bild. Beskattningen skall alltid ske vid försäljning till icke skattskyldiga personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas inom EU. Målet enligt preambeln om att beskattning av konsumtion utanför Gemenskapen inte bör beskattas har inte kunnat förverkligas. Kommissionen har också markerat, att målet är att få fram en verifierbar uppgift, som kan tjäna som en acceptabel grund för beskattning av icke skattskyldiga personers konsumtion inom EU.[19]

Om avsikten verkligen är att även beskatta sådan konsumtion utanför EU som företas av icke skattskyldiga personer som är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas inom EU, är risken för dubbelbeskattning överhängande, så länge inga internationella överenskommelser avseende konsumtionsbeskattning har träffats. Det finns problem även i ett annat avseende. En extraterritoriell tillämpning skulle placera e-handeln i en särställning. Annan konsumtion utanför EU belastas i princip inte med EU-skatt. Därtill kommer att en regel med denna innebörd inte torde kunna bli effektiv i fråga om sådan konsumtion. Säljaren torde helt sakna incitament att belasta sin tjänst med ytterligare skatt och underkasta sig den administrativa procedur som EU:s mervärdesbeskattning ger upphov till. I en arbetsgruppspromemoria, som föregick direktivet, framhålls, att en privat konsument blir beskattad *"unless there is some other proof of location"*.[20] Argumentet är enligt min bedömning endast hållbart visavi EU-leverantörer. Om inte kunden antingen visar, att han är skattskyldig, och då i första hand genom uppgift om sitt skattenummer, eller företer trovärdig uppgift om etablering, bosättning eller stadigvarande vistelse utanför EU, blir tillhandahållandet momsbelastat. EU-moms torde hart när aldrig aktualiseras för en kund som under kortare eller längre vistelse utanför EU förvärvar elektroniska tjänster till en adress utanför EU. Hans eventuella etablering, bosättning eller stadigvarande vistelse inom EU torde sakna all relevans vid sådana inköpstillfällen. Utan internationella överenskommelser saknar skattemyndigheter inom EU mestadels rättsmedel för fullföljandet av ett sådant ärende, även om det till äventyrs har nått deras kännedom.

Även om förarbeten till EG-regler i form av t.ex. betänkanden från Kommissionen (KOM-dokument) och andra rapporter inte har något avgörande värde för tolkningen av en viss bestämmelse, är det intressant att ta del av detta underlag. Det kan främst belysa, varför ett stadgande har tillkommit, och sätta in det i dess kontext. I det nu aktu-

[17] Se även KOM(2000) 349 slutlig, p. 5.
[18] Se t.ex. rättsfall avseende tolkning av just artikel 9, bl.a. C-168/84 Gunter Berkholz, ECR [1985] 2251, p. 14, C-327/94 Dudda, ECR [1996] I-4595, p. 22, och C-108/00 SPI, ECR [2001] I-2361, p. 18.
[19] KOM(2000) 349 slutlig, p. 3.1.
[20] *Working Party N° 1*, EU 8.6.1999, p. 3.3.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

ella fallet är budskapet entydigt. Tjänster som tillhandahålls för konsumtion inom EU skall beskattas.[21] Konsumtion utanför EU omfattas inte.

Efter införandet av de nya reglerna finns det en inkongruens i ordalydelsen inom ramen för artikel 9.2. I fråga om tillhandahållanden till icke skattskyldiga personer skall beskattning enligt artikel 9.2 f ske vid försäljning till person som *"är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas"* inom EU. Artikel 9.2 e 1 st. avser kunder *"etablerade"* utom EU, vilket täcker in alla personer, såväl skattskyldiga som övriga. Det är missledande, när en och samma artikel ger två olika innebörder åt ett och samma uttryck. I förstnämnda fall, artikel 9.2 f, görs det en distinktion mellan etablerad eller bosatt (eller stadigvarande vistas). I det senare fallet, artikel 9.2 e 1 st., torde etablerad även innefatta personer som är bosatta (eller stadigvarande vistas) inom eller utom ett visst område. I fråga om elektroniska tjänster, som tillhandahålls icke skattskyldiga personer, gäller enligt artikel 9.2 e 1 st. för EU-företag, att ingen beskattning skall ske vid tillhandahållanden till kunder etablerade utanför EU. För tredjelandsföretag gäller motsatsvis till lydelsen av artikel 9.2 f att försäljning till personer som varken är etablerade eller bosatta eller stadigvarande vistas inom EU inte är underkastad EU:s mervärdesbeskattning, då platsen för tillhandahållande befinner sig utanför EU.

En fråga som inte alls berörs i direktivtext eller preambel är *eventuella konflikter mellan beskattning i den ena eller andra medlemsstaten.* Eftersom beskattningen är nationell och för ifrågavarande tillhandahållanden helt styrd av destinationslandet, kan sådana frågor uppstå. Det finns åtminstone två skäl till mindre omfattande problem vid försäljning till skattskyldiga personer. För det första presumeras förvärv ske av den enhet inom företaget som är angiven som köpare enligt fakturan. Det finns normalt en koppling till företagets affärsredovisning. För det andra har förvärvaren mestadels rätt till avdrag för ingående skatt. Icke skattskyldiga personer kan ha ett intresse att styra beskattningen till länder med låg skatt. Om en person i ett högskatteland som Danmark eller Sverige uppger en korrekt adress till en bostad eller etablering i ett annat land, är frågan, om en sådan presumtion från säljarens sida kommer att accepteras?

Min slutsats är, att principen om beskattning i konsumtionslandet inte har kunnat upprätthållas. Direktivet är utformat med presumtionen, att den som är etablerad, är bosatt eller som stadigvarande vistas i en medlemsstat också konsumerar tjänsten där. Med tillgång till Internet via mobiltelefon eller på annat sätt blir sådana antaganden mer och mer en fiktion eller möjligen till ett nödvändigt rekvisit för att kunna genomföra en beskattning. Redan befintlig teknik möjliggör exakt positionering av var en individ befinner sig vid kommunikationstillfället. Men räcker det som grund för konsumtionsbeskattning? Även om det blir möjligt att exakt bestämma var en person befinner sig, vet vi inte, om exempelvis en nedladdning av ett datorprogram, musik etc. är till omedelbar konsumtion eller inte. Den rättsliga regleringen kräver vissa presumtioner.

6 Beskattningsförfarande

Genom den nya artikel 26c införs en särskild, frivillig ordning för icke-etablerade skattskyldiga personer som tillhandahåller elektroniska tjänster till icke skattskyldiga personer. De får möjlighet till ett förenklat förfarande.[22] All skatteredovisning avseende försäljning till samtliga medlemsstater skall då ske till en av vederbörande person vald myndighet. Det innebär att samtliga mervärdesskattedeklarationer och alla skatteinbetalningar skall ske till ett ställe. Oberoende av hemviststat kan personen själv svara för fullgörandet av dessa uppgifter.[23] Särskild skatterepresentant erfordras inte. Det förenklade förfarandet

[21] EKOFIN 13.12.2001; KOM(98) 374 slutlig, p. V; Working Party N° 1, EU 8.6.1999, p. 1.1.
[22] Se t.ex. preambeln, p. 5.
[23] Artikel 26c 10.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

baseras i princip på elektronisk kommunikation i bägge riktningarna mellan myndighet och skattskyldig.

Ändringarna i Förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna berör huvudsakligen överföring av mervärdesskatt från registreringsmedlemsstaten till berörda konsumtionsmedlemsstater och tillkommande behov av informationsutbyte mellan medlemsstaternas skattemyndigheter. En för tredjelandsföretaget viktig punkt är skyldigheten för skattemyndigheter inom EU att tillhandahålla information om presumtiva kunders skattestatus, då förutsättningen för försäljning utan påförande av mervärdesskatt är, att kunden är skattskyldig.

Eftersom destinationslandsprincipen tillämpas måste tredjelandsföretaget observera normalskattesats och andra regler i varje medlemsstat till vilken försäljning äger rum. Till skillnad mot andra skattskyldiga kan tredjelandsföretaget inte dra av den ingående skatten i deklarationen utan bruttobeloppen av skatt att erlägga skall inbetalas. Därefter får företaget hos respektive skattemyndighet ansöka om återbetalning enligt bestämmelserna i 13:e mervärdesskattedirektivet[24].[25] Ett sådant förfarande torde inte uppfylla kraven på konkurrensneutralitet, då den angivna proceduren innebär en allvarlig nackdel ur såväl likviditetssynpunkt som med hänsyn till erforderlig administrativ insats.

Har tredjelandsföretaget något alternativ till det förenklade förfarandet? Det finns två möjligheter, antingen mervärdesskatteregistrering i vart och ett av de berörda länderna eller etablering av ett fast driftställe eller ett företag någonstans inom EU. Vid såväl tillämpning av det förenklade förfarandet som registrering i varje enskilt land gäller i princip destinationslandsprincipen. Vid någon form av etablering i EU-land blir ursprungslandsprincipen, dvs. skattereglerna i etableringslandet, utslagsgivande.

7 Är direktivet konkurrensneutralt?

Ett huvudsyfte med ändringsdirektivet är att åstadkomma *konkurrensneutralitet mellan tillhandahållande företag från EU och företag från tredjeland.* Målet har varit, att icke skattskyldiga personers konsumtion inom EU skall beskattas, oavsett om tjänsten tillhandahålls inom Gemenskapen eller från tredje land. Konsumtion utanför detta område skall inte längre beskattas. Direktivet skulle medföra likabehandling av EU-företagare och andra. Den nästan fullständiga avsaknaden av rättsmedel visavi leverantörer utanför EU kan emellertid leda till betydande konkurrensstörningar mellan dem som lojalt följer EU:s påbud och övriga. Enbart i begränsad utsträckning finns det dubbelbeskattningsavtal eller andra internationella överenskommelser, som ger stöd för rättsliga åtgärder. Även om försäljningen till övervägande del sker från företag som rättar sig efter skatteregler och andra bestämmelser i avnämarländerna, finns det en uppenbar risk för ett stort bortfall. I en arbetsgruppsrapport understryks att beskattning av företag i tredje land är en avsevärd utmaning för skattemyndigheterna.[26] Den uttalade oppositionen, inte minst i USA, mot vad som betecknas som EU:s enkelsidiga åtgärder skulle kunna leda till förstärkning av problemen.[27] Konkurrensstörningarna kan bli betydande.

Leverantörer från tredje land får tillämpa ett förenklat system med skatteredovisning koncentrerad till en medlemsstat, vilket kan innebära en viss administrativ lättnad. Vid utnyttjande av detta förfarande är det emellertid alltid skattesatsen i destinationslandet som tillämpas. För EU-företag gäller däremot ursprungslandsprincipen, dvs. skattesatsen i etableringsstaten. Vilket som är fördelaktigast beror givetvis på de respektive skattesatserna.

[24] Rådets direktiv 86/560/EEG.
[25] Artikel 26c 8.
[26] *Working Party N° 1*, EU 8.6.1999, p. 4.1; se även KOM(2000) 349 slutlig, p. 3.2–3.3.
[27] Se vidare avsnitt 10 nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

Företag med stor omsättning kan förmodas ha lättare att klara av de kostnader som en etablering i ett land med gynnsamt mervärdesskatteklimat skulle innebära. Mindre konkurrenter missgynnas.

8 Skattesatser

Enligt en ny bestämmelse, artikel 12.3 a 4 st., måste medlemsstaterna tillämpa sin normalskattesats på elektroniska tillhandahållanden. Reducerade skattesatser får inte användas, vilket är ett steg i rätt riktning. Då emellertid många medlemsstater för närvarande tillämpar differentierade skatteskalor som berör här aktuella tjänster, uppstår det risk för konkurrensstörningar mellan digitala och traditionella tillhandahållanden. Medvetenheten därom är måhända förklaringen till att Kommissionen i anslutning till Rådets beslut om ändringarna i direktivet har framhållit, att den inom kort avser att genomföra en översyn av alla aspekter på reducerade skattesatser.[28]

Enligt 7 kap. 1 § 3 st. ML utgör skattesatsen 6 % för omsättning av bl.a. böcker, broschyrer, häften och liknande alster, tidningar och tidskrifter, musiknoter samt kartor, allt under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Motsvarande texter, bilder etc. tillhandahållna i elektronisk form beskattas enligt normalskattesatsen 25 %.

Sammanfattningsvis gäller att entydiga krav från regeringar, internationella organisationer som OECD[29] och näringslivet på neutralitet mellan digitala och andra former för tillhandahållanden inte återspeglas i den faktiska skattepolitiken. Varje medlemsstat måste visserligen tillämpa sin normalskattesats på elektroniska tillhandahållanden. Det betyder emellertid inte neutralitet mellan leverantörer etablerade i olika länder, så länge skattesatserna inte är harmoniserade. Därtill kommer att företag etablerade inom EU skall tillämpa skattereglerna i ursprungslandet, medan övriga skall följa bestämmelserna i destinationslandet. Den allvarligaste neutralitetsbristen förorsakas dock av vissa medlemsstaters tillämpning av reducerade skattesatser för produkter som direkt konkurrerar med digitala tillhandahållanden.

9 Radio- och televisionssändningar

Radio- och televisionssändningar skall nu följa samma regler som de som infördes i fråga om telekommunikation tillfälligt 1997 och permanent 1999[30]. Den rättsliga regleringen är inte helt genomsiktlig för den som inte är insatt i mervärdesskatterättens mysterier. De regler som nu införs ifråga om elektroniska tillhandahållanden till icke skattskyldiga personer inom EU har inte sin direkta motsvarighet i fråga om radio- och televisionssändningar. I fråga om sådana sändningar blir medlemsstaterna skyldiga att införa bestämmelser enligt artikel 9.3 b. Innebörden är, att vissa tjänster skall anses omsatta inom EU och således beläggas med mervärdesskatt, även om de vid tillämpning av övriga regler skulle anses omsatta utomlands. Förutsättningen är, att *"den egentliga användningen och utnyttjandet"* av tjänsten äger rum inom medlemsstaten. Den faktiska konsekvensen i sådana fall blir en tillämpning av destinationslandsprincipen. Ett amerikanskt betal-TV-företag skall alltså debitera sina svenska tittare 25 % svensk moms. Konsekvens torde bli, att flertalet

[28] Se hemsidan för Generaldirektoratet för skatter och tullunion (senast uppdaterad 3.6.2002).
[29] Se bl.a. *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions.* Rapporten presenterades vid OECD:s ministerkonferens *"A Borderless World – Realising the potential of Electronic Commerce"* 1998.
[30] Genom direktiv 1999/59/EC.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

sådana företag väljer att etablera sig i ett lågskatteland, exempelvis Luxemburg med 15 % mervärdesskatt. För tillhandahållanden inom Europa gäller nämligen ursprungslandsprincipen.

10 Internationell utblick

Det har såväl i OECD-sammanhang som i EU:s egna rapporter klar markerats, att internationellt samarbete är nödvändigt för att lösa frågorna om beskattning av e-handeln. E-handel är enligt Kommissionen "verkligt global och ingen skattemyndighet kan ensam vidta åtgärder som löser alla de problem som denna handel ger upphov till".[31] I en rapport från en av Kommissionens arbetsgrupper framhålls det dock, att det är bättre att försöka uppnå en acceptabel uppskattning av konsumtionen än att invänta den tidpunkt då en internationell överenskommelse skulle kunna föreligga.[32] I samma rapport markeras rättssäkerhet, *legal certainty*, som ett av huvudmålen med skattesystemet.[33] Konflikten mellan den valda approximeringen och rättssäkerheten för säljare och köpare är uppenbar.

Officiella företrädare för USA har reagerat starkt på det nya direktivet och markerat, att det inte är förenligt med den policy som staterna gemensamt har utarbetat inom ramen för OECD.[34] Ensidiga åtgärder från EU:s sida kan följas av motsvarande åtgärder från andra länder. Skyldigheten för medlemmar i WTO att iaktta principen om nationell behandling av varor och tjänster har också markerats. Medlemmarna i GATS har åtagit sig att inte i något avseende som påverkar tillhandahållandet av tjänster behandla utländska leverantörer sämre än landets egna leverantörer.[35] Reglerna för EU-företag och företag från tredje land är olika. För att uppnå likvärdiga regler med konkurrenter inom EU måste de senare genomföra en etablering inom Gemenskapen.

11 Sammanfattning och slutsatser

Med tanke på de många kritiska kommentarerna är det berättigat att ställa frågan: Var det bättre innan det nya direktivet fastställdes? Den omfattande skattebelastningen vid försäljning av elektroniska tjänster från EU och den vida skattefriheten vid tillhandahållanden i omvänd riktning gör, att svaret är nej. Samtidigt som direktivet i dess nuvarande utformning har löst upp en rad problem, har det emellertid skapat nya.

Grundprincipen, att konsumtion inom Europa skall beskattas och konsumtion i andra länder skall gå fri från EU-skatt, har inte kunnat upprätthållas. Långsiktigt torde det inte vara möjligt att lösa frågor avseende inkomst- och mervärdesbeskattning av e-handel utan internationellt samarbete och internationell samverkan.

Även om jag begränsar mig till den del av beskattningen som avser konsumtion inom EU, ser jag efterlevnaden från tredjelandsföretagens sida som ett huvudproblem. Med hänsyn till nuvarande begränsade volymer avseende försäljning till konsument betraktar jag det dock mer som en allvarlig konkurrensstörning än som ett problem avseende staternas skatteintäkter.

En olöst fråga är splittringen på ett antal olika skattesatser med de gränsdragningsproblem som detta skapar såväl mellan som inom medlemsstater. Digitala produkter

[31] KOM(2000) 349 slutlig, p. 1.2.
[32] *Working Party N° 1*, EU 8.6.1999, p. 3.3.
[33] *Working Party N° 1*, EU 8.6.1999, p. 1.1 och 3.3.
[34] *Statement by Deputy Treasury Secretary Kenneth W. Dam on European Union e-commerce tax proposal* (8 februari 2002); skrivelser från *United States Council for International Business* till *Paul H. O'Neill, Secretary of the Treasury* (15 februari 2002) och till EU (7 februari 2002).
[35] GATS *(General Agreement on Trade in Services)*, artikel XVII.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25

skall följa den berörda medlemsstatens standardskattesats, medan därmed konkurrerande produkter i fysisk form till del favoriseras med reducerade skattesatser.

Det mervärdesskatterättligt största problemet avser enligt min bedömning klassificeringen av olika slags tillhandahållanden enligt de olika grupper som regelverket kräver. Och tiden står inte still! I takt med utvecklingen av dator- och kommunikationsteknik, av förändrade former för bedrivande av affärsverksamhet och av en fortgående produktförnyelse avseende elektroniskt tillhandahållna tjänster torde problemen bli än större. Integrationen med andra tjänster, t.ex. inom finansieringsområdet, blir än djupare.

Lösningen måste bli mer generell. Utgångspunkten för konsumtionsbeskattning bör vara den konsumtion som kan anses hänförlig till respektive land. Generella regler utarbetade i internationella fora som OECD är en nödvändig förutsättning för att undvika såväl dubbelbeskattning som ett alltför komplicerat regelverk.

Björn Westberg är docent i finansrätt och ansvarig för Rättsvetenskapliga sektionen vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:31:25