

*Björn Westberg*

# Implementering av EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningar

## 1 Syften med artikeln

Den 1 juli 2003 skulle medlemsstaterna ha infört nya, tidsbegränsade regler för mervärdesbeskattningen av elektroniskt tillhandahållna tjänster och radio- och TV-sändningar.<sup>1</sup> Mina syften med den här artikeln är dels att belysa implementeringen i svensk lagstiftning<sup>2</sup> och dels att kommentera utvecklingen inom EU, OECD och på andra håll, efter det att Rådet antog direktiv och förordning. I en tidigare artikel i Skattenytt har jag granskat bl.a. behovet av särreglering inom dessa områden, sättet på vilket avgränsningen mot andra tjänster har utformats och förenligheten mellan de nya reglerna och övergripande mål för mervärdesbeskattningen.<sup>3</sup>

I min framställning använder jag omväxlande de i detta sammanhang synonyma uttrycken digitala tjänster, elektroniska tjänster och elektroniskt tillhandahållna tjänster och avser därmed sådana tjänster som omfattas av det nu aktuella direktivet. Hänvisningarna avser 6:e mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) och mervärdesskattelagen (1994:200), ML, om inte annat anges.

## 2 Vilket land har beskattningsrätten?

Redan i preambeln till 6:e mervärdesskattedirektivet<sup>4</sup> slås betydelsen av en lösning av jurisdiktionsfrågorna fast. Konflikten mellan å ena sidan målet att skapa en integrerad marknad och å andra sidan strävan att bevara nationell suveränitet i skattefrågor är uppenbar. Kravet på införandet av en ursprungslandsprincip för i princip alla slags tillhandahållanden av varor och tjänster inom EU, d.v.s. beskattning i den medlemsstat varifrån tillhandahållandet sker, har under lång tid varit utgångspunkten för Kommissionens förslag.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Genom prop. 2002/03:77 Mervärdesskatte regler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar.

<sup>3</sup> Westberg, Björn, EG-direktiv om mervärdesbeskattning av elektroniskt tillhandahållna tjänster och radio- och televisionssändningar, Skattenytt 2002, s. 592–604.

<sup>4</sup> Sats 7.

Vid tillskapandet av den inre marknaden fr.o.m. 1993 infördes ett system med s.k. omvänd skattskyldighet (*reverse charge*) för handeln med varor och vissa varuanknutna tjänster mellan beskattningsbara<sup>5</sup> personer inom Gemenskapen.<sup>6</sup> Därmed överfördes skattskyldigheten till det förmodade konsumtionslandet. Tankar om att göra en sådan destinationslandsbeskattning till huvudregel även i fråga om tjänster har framförts.<sup>7</sup> Det är också utgångspunkten för en aktuell promemoria från Kommissionen i fråga om försäljning av tjänster till beskattningsbara personer (B2B).<sup>8</sup> Kommissionen har inte för avsikt att behandla tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer (B2C), förrän en omprövning av EG-direktivet om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningar aktualiseras inför det nu tillfälliga direktivets slutdatum 30 juni 2006. Likväl är det just försäljning till privatpersoner och övriga icke beskattningsbara personer som tilldrar sig störst intresse vid elektronisk handel.

En färsk rapport från en arbetsgrupp inom OECD ifrågasätter, om inte en gemensam bestämning av konsumtionslandet för alla slags tjänster, inte bara elektroniska, måste ges prioritet.<sup>9</sup> Det ansvariga generaldirektoratet inom EU framhåller i sin kommentar i anslutning till ikraftträdandet av det nya direktivet, att det återspeglar OECD-beslutet vid Ottawa-konferensen 1998 om beskattning i den jurisdiktion där konsumtionen äger rum.<sup>10</sup> Innebär verkligen beskattning av elektroniska tjänster på den plats där icke beskattningsbara personer är etablerade, bosatta eller stadigvarande vistas en sådan bestämning? Att anta att detta också utgör konsumtionsplatsen är för mig en alltför grov förenkling av verkligheten. Rörligheten över landgränserna ökar och allt fler och mer utvecklade tjänster kan tillhandahållas elektroniskt. Den svenska turist, affärskvinna eller långtradarchaufför som utnyttjar elektroniska tjänster under vistelse i Norge, Ryssland, Turkiet eller annat land utanför EU har nog svårt att uppleva Sverige som det land där konsumtionen äger rum. Varken konsumenten eller den som tillhandahåller tjänsterna kommer att uppleva en tjugofemprocentig svensk mervärdesbeskattning som alldeles självklar. Efterlevnaden torde inte bli helt okomlicerad.

### 3 Vad innebär den nu aktuella implementeringen?

De nu aktuella ändringarna av 6:e mervärdesskattedirektivet berör i fråga om tillämpligt beskattningsland artiklarna 9.2.e, 9.2.f, 9.3 och 9.4, vilka samtliga motsvaras av 5 kap. 7 § ML. Utöver *elektroniska tjänster* och *radio- och televisionssändningar*,

<sup>5</sup> I vad avser benämningen "beskattningsbar person" i stället för "skattskyldig person" ansluter jag mig i den här artikeln till det i SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv, s. 153–200, föreslagna språkbruket. Mitt motiv är, att begreppet skattskyldig i svenska mervärdesskattesammanhang har kommit att beteckna den som har att erlägga skatt.

<sup>6</sup> Artikel 1.22 i Rådets direktiv 91/680/EEG med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffande av fiskala gränser (övergångsordningen) (OJ L 376 31.12.91 s. 1).

<sup>7</sup> KOM/2000/0348 slutlig, Strategi för förbättring av mervärdesskattesystemets funktion inom ramen för den inre marknaden, p. 2.7.

<sup>8</sup> *Consultation Paper, VAT – The Place of Supply of Services*, TAXUD/ C3, maj 2003, p. 1.3, 2 och 3.

<sup>9</sup> *Implementation Issues for Taxation of Electronic Commerce, Report from the Consumption Tax TAG, OECD 2003*, p. *Approaches to Double or Unintentional non-taxation*.

<sup>10</sup> *Directive relating to VAT on digital services entered into force on 1 July 2003*, Generaldirektoratet för skatter och tullunion, [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/ecommerce/vat\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/ecommerce/vat_en.htm), uppdaterad 2003-07-14.

som omfattas av de nu aktuella ändringarna i direktivet, täcker bestämmelserna framför allt in *telekommunikation* och vad jag här i artikeln benämner *övriga tjänster* (främst ett betydande antal konsulttjänster, databearbetning, tillhandahållande av information, reklam och annonsering, flertalet bank-, finans- och försäkrings-tjänster, överlåtelse och upplåtelse av upphovsrätter och vissa andra immateriella rättigheter samt uthyrning av lös egendom utom transportmedel). Även tjänster tillhandahållna av mellanhänder, som förmedlar sådana tjänster, beskattas på motsvarande sätt. Vid bestämmande av platsen för beskattning görs viss åtskillnad mellan tre kategorier, för det första elektroniska tjänster, för det andra radio- och TV-sändningar samt telekommunikation och för det tredje alla övriga här avsedda tjänster.

Utöver de ändringar av 6:e mervärdesskattedirektivet som berör platsen för beskattning är det endast bestämmelsen om tillämpning av normalskattesatsen i fråga om elektroniska tjänster som är av direkt materiell betydelse. Ett nytt fjärde stycke till artikel 12.3 a införs, enligt vilket reducerade skattesatser inte får tillämpas på dessa tjänster. I och med att den i 7 kap. 1 § 1 st. angivna normalskattesatsen 25 % är tillämplig, erfordras i det avseendet ingen ändring i den svenska lagstiftningen.

Till ovan angivna materiella ändringar kommer ett antal punkter som berör skatteförfarandet. De som från tredje land<sup>11</sup> tillhandahåller elektroniska tjänster till icke beskattningsbara personer skall tillämpa nya procedurer enligt den nyinförda artikel 26c. Därtill kommer vissa ändringar av artikel 22.<sup>12</sup> Då det normala förfarandet med avdrag i de skattskyldigas deklARATIONER inte skall tillämpas, har det erfordrats nya regler avseende återbetalning av ingående skatt till dessa företag. Som jag har framfört i min tidigare Skattenytt-artikel, finns det ett antal principiella frågetecken även inför de i direktivet upptagna förfaranderegler, men då dessa inte föranleder några specifika problem vid implementeringen i svensk lagstiftning, tar jag inte upp dem till ytterligare belysning.

#### 4 Tillhandahållanden till beskattningsbara personer

I fråga om tillhandahållanden till beskattningsbara personer behandlas alla de tjänster som omfattas av artikel 9.2 e och därtill svarande 5 kap. 7 § ML på ett enhetligt sätt. Platsen för tillhandahållandet, d.v.s. beskattningslandet, bestäms av platsen för kundens säte eller annan form av etablering eller i förekommande fall av den plats där kunden är bosatt eller stadigvarande vistas. För att undvika skatteundanhållande, på annat sätt utebliven beskattning eller konkurrensstörningar har medlemsstaterna rätt att betrakta tillhandahållandet av här avsedda tjänster som liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och det egentliga utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landet. Vid anpassningarna av ML i samband med det svenska EU-medlemskapet slopades en som alltför generell betraktad formulering inom ramen för dåvarande 5 kap. 7 §, vilken i princip återgav artikel 9.3 i hela dess vidd.<sup>13</sup> För sin tillämpning i nationell lagstiftning torde den kräva en mer specifik avgränsning till de former av skatteundanhållande, konkurrensstörningar etc. som den är avsedd att träffa. I fråga om omsättning till

<sup>11</sup> Med tredje land avses i den här artikeln stater utanför EG:s mervärdesskatteområde enligt 6:e mervärdesskattedirektivet artikel 3.

<sup>12</sup> Här avses artikel 22 i dess lydelse enligt artikel 28h införd genom direktiv 91/680 artikel 1.22.

<sup>13</sup> Prop. 1994/95:57 mervärdesskatten och EG, s. 182. Den utmönstrade bestämmelsen tillkom i samband med införandet av ML, se prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag (ML), s. 182.

beskattningsbara personer finns det ingen reminiscens av en på så sätt vidgad tillämpning i den svenska lagstiftningen.

Grundprincipen om omvänd beskattning av all försäljning av elektroniska tjänster till beskattningsbara personer utgör en tillämpning av den princip om omvänd skattskyldighet som redan tidigare har gällt enligt 6:e mervärdesskattedirektivet artikel 9.2 e och dess motsvarighet i 5 kap. 7 § ML. Vilka är då kraven för att det säljande företaget skall kunna avstå från att debitera mervärdesskatt? Dessvärre är direktivtexten inte konsekvent, vilket återspeglas i den svenska lagtexten. Före den nu aktuella regleringen av elektroniska tjänster har det i princip funnits två olika formuleringar avseende omvänd skattskyldighet. För det första principen om beskattning på den plats, d.v.s. i det land, där förvärvaren av sådana tjänster som avses i artikel 9.2 e är etablerad. För det andra de bestämmelser om gemenskapsintern handel som tillkom vid införandet av den inre marknaden. Denna distinktion återkommer i det nyligen presenterade förslaget till ny utformning av det sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>14</sup> För elektroniska tillhandahållanden från tredje land framträder en mellanform, om jag inte bara beaktar den nya direktivtexten utan även därtill relaterade ändringar i förordningen.

Enligt artikel 21.1 b är skattskyldig person, som från ett annat land köper sådana tjänster som avses i artikel 9.2 e, skyldig att betala skatt enligt principen om omvänd skattskyldighet. Den svenska översättningen av direktivet är oklar i jämförelse med bl.a. den franska versionen, då den enbart talar om köpare av här avsedda tjänster utan att klargöra, att det skall vara fråga om en köpare som är skattskyldig enligt direktivets artikel 4. Direktivet innehåller ingen uttrycklig bestämmelse om de legitimationskrav som säljaren har att iaktta för att kunna undgå skattskyldighet.

I fråga om omvänd skattskyldighet i samband med gemenskapsintern handel, d.v.s. mellan två eller fler medlemsstater, och därtill knutna transportrelaterade tjänster krävs det enligt artikel 22 i dess lydelse enligt övergångsbestämmelse 28h, primärt införd genom direktiv 91/680 artikel 1.22, att säljaren i fakturan anger kundens mervärdesskattenummer.<sup>15</sup> Detta motsvaras av 11 kap. 5 a § ML. Den beskattningsbara personen skall i dessa fall alltid vara identifierad med ett mervärdesskattenummer tilldelat av en medlemsstat.

I fråga om omvänd skattskyldighet vid tillhandahållande till beskattningsbar person. Av förordningen framgår att skattskyldig person från tredje land, som tillhandahåller elektroniska tjänster, måste ta ut mervärdesskatt, "såvida han inte är övertygad om att hans kund är en skattskyldig person".<sup>16</sup> För detta ändamål har sådana ändringar genomförts av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt), att tredjelandsföretagen skall kunna få tillgång till tillförlitliga kunddata. För en riktig förståelse av innebörden av beskattningsbar person måste i detta fall preambeln till den nya förordningen beaktas. Att det i praktiken torde krävas en identifiering med ett mervärdesskatte-

<sup>14</sup> *Recast of the Sixth VAT Directive. A provisional draft text for the codification of existing legislation*, Kommissionen, *Consultation Paper*, TAXUD/C3, juli 2003. Se främst förslag till ny artikel 176.

<sup>15</sup> Dessa till beskattningsförfarandet tillämpliga regler motsvaras i de materiella reglerna om platsen för beskattning av artikel 28b C, D, E och F samt artikel 28c A, samtliga primärt införda genom artikel 1.22 direktiv 91/680.

<sup>16</sup> Rådets förordning (EG) nr 792/2002 av den 7 maj 2002 om ändring för en begränsad tid av förordning (EEG) nr 218/92 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt) när det gäller ytterligare åtgärder för elektronisk handel, preambeln, sats 4.

nummer för att undgå skyldigheten att debitera skatt kan alltså inte utläsas ur motsvarande bestämmelse om främst gemenskapsintern handel enligt 11 kap. 5 a § ML.

I fråga om tillhandahållanden till beskattningsbar person är grundprincipen om beskattning i det land där denne är etablerad tillämplig för i princip alla tjänster enligt artikel 9.2 e. Däremot råder det fortfarande vissa oklarheter i fråga om de legitimationskrav som skall ställas på säljaren, för att denne skall undgå skyldighet att ta ut skatt för sådana transaktioner. I fråga om elektroniska tjänster markeras det i preambeln till förordningen, att mervärdesskatt skall tas ut, om det tillhandahållande företaget inte är övertygat om att kunden är en skattskyldig person.

## 5 Tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer

I fråga om tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer är bestämningen av platsen för beskattning både mer komplicerad och mer kontroversiell än för motsvarande omsättning till beskattningsbara personer. Vid bestämmande av platsen för beskattning görs i fråga om de tjänster som omfattas av artikel 9.2 e och den därtill svarande 5 kap. 7 § ML viss åtskillnad mellan tre kategorier, för det första *elektroniska tjänster*, för det andra *radio- och TV-sändningar och telekommunikation* och för det tredje alla övriga här avsedda tjänster, här benämnda *övriga tjänster*.<sup>17</sup>

Vid tillhandahållanden inom EU är utgångspunkten för beskattning av icke beskattningsbara personer i fråga om alla de tjänster som omfattas av artikel 9.2 e tillämpning av ursprungslandsprincipen, d.v.s. applicering av artikel 9.1. Beskattning skall äga rum på den plats där det säljande företaget har sitt säte eller ett fast driftställe, från vilket tjänsten tillhandahålls, eller, om sådant inte finns, den plats där personen är bosatt eller har sin stadigvarande hemvist.

Vid tillhandahållanden från leverantörer i tredje land är utgångspunkten för beskattning av icke beskattningsbara personer beroende av vilken tjänst det gäller. Platsen för tillhandahållandet av de som *övriga* betecknade tjänsterna bestäms av platsen för det säljande företagens etablering, d.v.s. tillämpning av ursprungslandsprincipen. Endast för att undvika skatteundanhållande, på annat sätt utebliven beskattning eller konkurrensstörningar har medlemsstaterna rätt att betrakta tillhandahållandet av här avsedda tjänster som liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och det egentliga utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landet.

Baserat på tidigare lydelse av den svenska mervärdesskattelagen har utrymmet för beskattning av tillhandahållanden från en i tredje land etablerad säljare till icke beskattningsbara personer gjorts vidare än vad direktivet medger. I fråga om sådana tillhandahållanden omfattas enligt grundbestämmelserna i artikel 9.2 e och 9.2 f enbart elektroniska tjänster, vilka anses omsatta inom landet, om personen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. För att det i fråga om radio- och TV-sändningar och telekommunikationstjänster och vad som här har betecknats som *övriga tjänster* skall kunna utgå svensk mervärdesskatt, krävs det enligt den svenska översättningen av artikel 9.3.b, att "den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium."

I den fr.o.m. 1 juli 2003 gällande lydelsen av 5 kap. 7 § 1 st. görs det i fråga om tillhandahållanden från tredje land åtskillnad mellan ovanstående tre kategorier

<sup>17</sup> Se avsnitt 3 stycke 1 ovan.

av tjänster inom ramen för artikel 9.2 e. Specifika regler avseende elektroniska tjänster behandlas i avsnitt 6 nedan och särregler för telekommunikation och radio- och TV-sändningar i avsnitt 7 nedan.

Om de s.k. *övriga tjänsterna* tillhandahålls från ett land utanför EG och *"förvärvas här"* av någon som inte är en näringsidkare men som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, skall de enligt ML anses omsatta inom landet. Lokutionen *"förvärvas här"* är enligt min bedömning alltför vid. Det faktum att en tjänst *"förvärvas här"* innebär inte automatiskt, att den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsten äger rum inom Sverige. Frågan hur detta avsteg från direktivtexten har kunna vinna insteg i den svenska lagtexten är värd en särskild djupdykning.

Redan vid ML:s införande fanns det en bestämmelse om importbeskattning av tjänster, vilken omfattade även privatpersoner.<sup>18</sup> En generell formulering användes, innefattande såväl näringsidkare som övriga personer.<sup>19</sup> I samband med Sveriges EU-inträde kort tid därefter skulle den svenska mervärdesskattelagen anpassas till EG-direktivet. Dessvärre blev de då genomförda ändringarna av 5 kap. 7 § inte tillräckligt omfattande. Den principiella utgångspunkten för tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer inom EU med beskattning i ursprungslandet observerades dock. Som ett resultat omformulerades 5 kap. 7 § 1 st., så att den svenska beskattningen av sådana personer begränsades till tillhandahållanden från tredje land, d.v.s. från en icke medlemsstat. Denna avgränsning kommenterades inte i propositionen. Det konstaterades enbart, att den s.k. förvärvsbeskattningen, som förfarandet kallades vid den tidpunkten, skulle äga rum, oberoende av om förvärvaren var en näringsidkare eller inte.<sup>20</sup>

Vid den av EU-anslutningen föranledda lagändringen förekom det inte någon argumentation om att en sådan vidgad tillämpning, som har anförts ovan, krävde stöd av bestämmelsen i artikel 9.3 b. För sin applicering kräver den, att "den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium".<sup>21</sup> Detta uppmärksammades dock vid ett senare lagstiftningsarbete.<sup>22</sup> Distinktionen mellan den omvända skattskyldighet som gällde beskattningsbara personer och den till tillhandahållanden från tredje land begränsade beskattningen av icke beskattningsbara personer tydliggjordes genom omformuleringar av 5 kap. 7 § 1 st. Men inte heller den här gången finns det i propositionen något ifrågasättande av en generell beskattning av icke beskattningsbara personer, som är etablerade, bosatta eller som stadigvarande vistas i Sverige, i fråga om de tjänster som omfattas av artikel 9.2 e. Den senare propositionen föranleddes av de i all hast inom EU vidtagna åtgärderna för att förhindra utvecklingen av skattefria *call back*-samtal och därmed jämförliga tjänster från länder utanför EU. Men inte heller i fråga om telekommunikationstjänster kan det vara rimligt att utgå från att samtliga sådana tjänster som förvärvas av personer, som är etablerade, bosatta eller som stadigvarande vistas i Sverige, har sin egentliga användning och sitt egentliga utnyttjande i Sverige.

<sup>18</sup> 60 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt; se även prop. 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt m.m., s. 130–131.

<sup>19</sup> Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag (ML), s. 180–181.

<sup>20</sup> Prop. 1994/95:57 mervärdesskatten och EG, s. 182.

<sup>21</sup> Prop. 1994/95:57 mervärdesskatten och EG, s. 182.

<sup>22</sup> Prop. 1996/97:81 mervärdesskatt, beskattningsland för telekommunikationstjänster m.m., s. 17 och 22–23.

I den nu aktuella propositionen, genom vilken EG-direktivet om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningar skulle implementeras, dras slutsatsen, att beskattning av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML skall ske i köparens land.<sup>23</sup> I propositionen uttrycks också presumptionen, att den egentliga användningen och utnyttjandet av i 5 kap. 7 § avsedda tjänster är i Sverige, om köparen är bosatt här.<sup>24</sup> Självfallet är det mer sannolikt, att en person som är bosatt i Sverige har sin egentliga användning och sitt egentliga utnyttjande av en tjänst av ifrågavarande slag inom landet än personer med annan hemvist. Det är dock enligt min bedömning en alldeles för bräcklig grund för att reservationslöst anse skattskyldighet föreligga för ett tillhandahållande. Det måste finnas klarare rekvisit för tillämpning av den i direktivet artikel 9.3 angivna grunden. Det framstår som anmärkningsvärt, att Lagrådet inte har påtalat den bristande överensstämmelsen med EG-rätten.<sup>25</sup>

I fråga om omsättning till icke beskattningsbar person gäller olika principer för tillhandahållanden inom EU och motsvarande transaktioner från tredje land. Inom EU sker beskattning alltid i det land där leverantören är etablerad, den s.k. ursprungslandsprincipen. I fråga om tillhandahållanden från tredje land finns olika regler för de tre kategorierna *elektroniska tjänster, radio- och TV-sändningar* och *telekommunikationstjänster* samt *övriga tjänster*. Till de bägge förstnämnda kategorierna återkommer jag nedan i avsnitt 6 respektive 7. Om de s.k. *övriga tjänsterna* tillhandahålls från ett land utanför EG och "förvärvas här" av icke beskattningsbar person, som är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige, anses de omsatta inom landet. Jag är kritisk till uttrycket "förvärvas här", då det är en alltför vid bestämning, som enligt min bedömning inte heller är direktivkonform. Förutsättningen för en sådan vidgning av beskattningsrätten i en medlemsstat är, att den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsten äger rum inom landet.

## 6 Särreglering avseende elektroniska tjänster omsatta till icke beskattningsbara personer

Vid tillhandahållanden av *elektroniska tjänster* till icke beskattningsbara personer finns det såväl i direktivet som i dess återspeglning i den svenska implementeringen en distinktion mellan tillhandahållanden från en medlemsstat till en annan och tillhandahållanden från tredje land. De förstnämnda följer ursprungslandsprincipen, de senare destinations- eller konsumtionslandsprincipen.

Vid tillhandahållanden av elektroniska och andra tjänster som omfattas av artikel 9.2 e till icke beskattningsbara personer inom EU är utgångspunkten tillämpning av ursprungslandsprincipen. Beskattning skall enligt artikel 9.1 äga rum på den plats där det säljande företaget har sitt säte eller ett fast driftställe, från vilket tjänsten tillhandahålls, eller, om sådant inte finns, den plats där personen är bosatt eller har sin stadigvarande hemvist.

<sup>23</sup> Genom prop. 2002/03:77 Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar, s. 30; motsvarande synpunkt återfinns i bl.a. Handledning för mervärdesskatt 2003, RSV 553, utgåva 14, s. 278; Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor), RSV skrivelse 980519, dnr. 4743-98/900, p. 2.3.3.2; Musik on-line, RSV skrivelse 991216, dnr. 10940-99/120, p. 4.

<sup>24</sup> Prop. 2002/03:77 Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar, s. 38.

<sup>25</sup> Se utdrag ur Lagrådets protokoll 2003-02-13.

I fråga om personer som är etablerade, bosatta eller som stadigvarande vistas i Sverige ger bestämmelsen 5 kap. 7 § 1 st. 2 beskattningsrätt för sådana tjänster som "förvärvas här" från tredje land. Den gäller alla tjänster enligt 5 kap. 7 § 2 st. med undantag för de elektroniskt tillhandahållna.

I fråga om elektroniskt tillhandahållna tjänster omfattar beskattningsrätten enligt den nya lydelsen av ML inte bara sådana tjänster som förvärvas inom Sverige utan också sådana som förvärvas i annat land, under förutsättning att de tillhandahålls från tredje land. Till den del bestämmelsen avser elektroniska tjänster är den enligt min bedömning direktivkonform. Enligt artikel 9.2 f skall medlemsstaterna behandla all omsättning från leverantör i tredje land, oavsett om den sker när personen är i hemlandet eller mer tillfälligt uppehåller sig i annat land, som en omsättning inom medlemsstaten. Det avgörande rekvisitet enligt direktivet är "den plats där den icke skattskyldige personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas." Mina kritiska kommentarer om den valda metoden att bestämma konsumtionsland och möjligheterna för Sverige och andra EU-länder att uppnå efterlevnad och att kunna genomföra verkställighetsåtgärder återfinns i min tidigare artikel i Skattenytt.

## 7 Särreglering avseende telekommunikationstjänster och radio- och TV-sändningar omsatta till icke beskattningsbara personer

I fråga om tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer finns det skillnader i rekvisiten vid bestämmande av jurisdiktionen för beskattning av elektroniska tjänster å ena sidan och telekommunikationstjänster och radio- och TV-sändningar å den andra. Det medför, att det kan bli nödvändigt att antingen karakterisera en tjänst som tillhörande den ena eller den andra kategorin enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen eller, om så är möjligt, göra en uppdelning av ersättningen på två separata tillhandahållanden.<sup>26</sup> EG:s Mervärdesskattekommitté har lagt fast, att även om ett TV- eller radioprogram också sänds över Internet, skall det anses som en TV- eller radiosändning.<sup>27</sup> Kommittén tillägger, att om ett program "endast sänds över Internet", skall det betraktas som en elektronisk tjänst. Det skulle i så fall innebära, att t.ex. ett primärt tillhandahållande via Internet, som också i begränsad utsträckning sänds via t.ex. ett kabelnät, i sin helhet skulle karakteriseras som ett TV-program. Enligt min bedömning avviker Mervärdesskattekommitténs skrivning från EG-domstolens klara praxis. Ställningstaganden i sådana rättsfrågor som omfattas av domstolens kompetens borde vara reserverade för dess domvärjo. Annars skapar Kommittén mer osäkerhet än klarhet.

Den nytillkomna bestämmelsen 5 kap. 7 § 1 st. 3 visar prov på särskild omsorg om sådana icke beskattningsbara personer som inte är hemmahörande i Sverige men som likväl skulle kunna tänkas tillgodogöra sig telekommunikationstjänster eller radio- eller televisionssändningar "genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här." Genom att Riksdagen har vidgat direktivets tillämpning ytterligare, utöver vad som ovan generellt har anförts, behöver dessa personer i dessa situationer inte riskera att missa kontakten med svensk skattelagstiftning. Den nyinförda artikel 9.4 innebär, att när telekommunikationstjänster och

<sup>26</sup> I fråga om dessa principer se EG-domstolens dom C-349/96 *Card Protection Plan*.

<sup>27</sup> Elektronisk handel – Riktlinjer från EG:s mervärdesskattekommitté, 2003-01-08, p. 1.

radio- och TV-sändningar från tredje land "tillhandahålls icke skattskyldiga personer som är etablerade, är bosatta eller stadigvarande vistas i en medlemsstat", skall medlemsstaterna beskatta tillhandahållandet, om den egentliga användningen och utnyttjandet av dessa tjänster äger rum inom landets territorium. Sverige har inte begränsat tillämpningen till sådana personer som hör hemma inom EU utan har täckt in alla som inte anses hemmahörande i Sverige.

Kravet enligt artikel 9.4, att beskattning av telekommunikationstjänster och radio- och TV-sändningar skall äga rum inom medlemsstaten, om den egentliga användningen och utnyttjandet av dessa tjänster äger rum inom landets territorium, har täckts in genom lokutionen att tillhandahållandet skall ske "genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här". Det förefaller mig ligga inom ramen för det i direktivet återgivna rekvisitet.

## 8 Den svenska mervärdesskattelagens utformning

Vid Sveriges EU-inträde fanns det redan en utvecklad mervärdesskatterättslig grundstruktur, en lagstiftning som till stora delar var direktivanpassad och ett stort mått av kunskap inom departement och skatteadministration. Det betydde i många avseenden en flygande start vid anammandet av EG:s regelverk men också betydande risker. De senare består framför allt i vidareutvecklingen av ett nationellt system, som i vissa avseenden har visat sig stå i konflikt med främst 6:e mervärdesskattedirektivet. Längre har jag irriterat mig över den fullständiga bristen på pedagogik, när det gäller utformningen av de aktuella bestämmelserna om omsättningsland i 5 kap. och då inte minst 5 kap. 7 §. Det känns därför befriande, när Lagrådet med sin försynta skrivkonst framhåller, att det är "en egendomlig disposition av paragrafen".<sup>28</sup> Det första stycket behandlar fall av omsättning inom landet, det andra stycket de tjänster som omfattas inte bara av dessa bestämmelser utan också av dem i 3 st. gällande vad som anses utgöra omsättning utom landet. Lagrådets förslag, att styckena 2 och 3 borde byta plats, ter sig naturlig. Det är varken förvånande, att Regeringen delar Lagrådets bedömning eller att den anser, att förändringen bör anstå till ett senare tillfälle.

## 9 Skattesatser

Kravet på en tillämpning av normalskattesatsen för alla elektroniska tillhandahållanden får betydelse i flera avseenden för Sverige, för i Sverige etablerade företag och för svenska konsumenter. I det nyinförda fjärde stycket till artikel 12.3 a fastställs att reducerade skattesatser inte får tillämpas i fråga om elektroniska tjänster. Skattesatserna får betydelse vid försäljning till konsumenter (B2C), eftersom det i första hand är för dessa som den svenska mervärdesskattesatsen 25 % slår igenom. Det får främst betydelse i två avseenden.

För det första uppstår snedvridningarna vid konkurrens mellan tillhandahållanden av digitala tjänster och jämförbara fysiska produkter. Enligt 7 kap. 1 § 3 st. 1 ML gäller den reducerade skattesatsen 6 % för bl.a. böcker, tidningar och tidskrifter och en del liknande alster. Den lägre satsen gäller även för CD-skivor, kassetband etc. som i tal återger motsvarande textinnehåll. Tillämpningen av normalskattesatsen 25 % på elektroniska tjänster, bl.a. tillhandahållande av text- och bildinnehåll i digital form, innebär en klar konkurrenssnedvridning. Därtill kommer problemet att för den enskilda transaktionen bedöma om den utgör ett

<sup>28</sup> Se utdrag ur Lagrådets protokoll 2003-02-13.

enhetligt tillhandahållande, för vilken huvudsaklighetsprincipen skall tillämpas, eller om en uppdelning skall ske på tillhandahållandet av t.ex. en tidning eller tidskrift och därtill knutna elektroniska tjänster.<sup>29</sup> Dessa frågor kommer tveklöst att accentueras genom fler och kanske mer komplicerade fall av integration mellan elektroniska tjänster å ena sidan och varor och andra tjänster å den andra.<sup>30</sup> Kommissionen har gett klart uttryck för de uppenbara problem som reducerade skattesatser skapar.<sup>31</sup>

För det andra utgör tillämpningen av den höga svenska normalskattesatsen en konkurrensnackdel för svenska leverantörer visavi leverantörer i flertalet andra medlemsstater vid tillhandahållanden av elektroniska tjänster inom EU.<sup>32</sup> De lägsta satserna är 13 % i Azorerna och Madeira och 15 % i Luxemburg. Bland de större länderna har Spanien och Tyskland 16 %. Tydligare behöver det inte sägas.

Vid tillhandahållanden av elektroniska tjänster från tredje land avgör kundens bosättningsort vilket lands regler som skall tillämpas. Om en leverantör av sådana tjänster däremot etablerar sig inom EU, anses tillhandahållandet ske därifrån, och ursprungslandsprincipen skall tillämpas. Höga mervärdesskattesatser kan alltså utgöra ett incitament för tredjelandsföretag att bilda bolag eller att etablera ett fast driftställe i ett lågskatteland inom EU. Dessa momsintäkter går därmed den svenska statskassan förbi. En bristande svensk attraktionskraft på företag, som tillhandahåller elektroniska tjänster till konsument (B2C), skulle också kunna få konsekvenser på inkomstskattesidan.

Skilda skattesatser vid tillhandahållandet av en och samma tjänst från olika länder till konsument i en av medlemsstaterna skapar konkurrensproblem. Andra slags konkurrenssnedvridningar uppstår som en följd av skilda skattesatser för sinsemellan konkurrerande tillhandahållanden.

## 10 Sammanfattning och slutsatser

Före ikraftträdandet av det nya direktivet om mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och radio- och televisionssändningar den 1 juli 2003 har Sverige infört nya bestämmelser i ML. Till del står dessa enligt min bedömning i strid med direktivet. I och med den svenska lagtextens utformning har implementeringen kommit att få materiella konsekvenser även för ett antal *övriga tjänsters* som berörs av artikel 9.2 e, främst ett betydande antal konsulttjänster, databearbetning, tillhandahållande av information, reklam och annonsering, flertalet bank-, finans- och försäkringstjänster, överlåtelse och upplåtelse av upphovsrätter och vissa andra immateriella rättigheter samt utyrning av lös egendom utom transportmedel.

De nya reglerna liksom de som tidigare har gällt övriga tjänster enligt artikel 9.2 e gör en tydlig åtskillnad mellan tillhandahållanden till beskattningsbara per-

<sup>29</sup> I fråga om dessa principer se EG-domstolens dom C-349/96 *Card Protection Plan*.

<sup>30</sup> Svårigheten belyses bl.a. i Skatterättsnämndens förhandsbesked 2002-05-03 om tillämplig skattesats på tidskrift med medföljande CD-skivor. Se även RSV:s skrivelse 2002-06-14, dnr 1982-02/120, om tillämplig skattesats för tidning med medföljande vara.

<sup>31</sup> Förslag till Rådets Direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG med avseende på reducerade mervärdesskattesatser, KOM(2003) 397 slutlig / 2003/0169 (CNS), 2003-07-23, 2003/0169 (CNS), p. 65; se även Rapport från Kommissionen till rådet och Europaparlamentet – Försöket att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på vissa arbetsintensiva tjänster KOM/2003/0309 slutlig / SEC(2003) 622, 2003-06-02, avsnitt 5.

<sup>32</sup> *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community, Situation at 1st May 2003*, DOC/2908/2003 – EN.

soner (B2B) och till icke beskattningsbara personer (B2C). Grundprincipen för beskattning av beskattningsbara personer (B2B) är enkel och entydig. Beskattning skall ske enligt principerna för omvänd skattskyldighet, d.v.s. i destinationslandet, den stat där köparen är etablerad. Vilka legitimationskrav som skall ställas på säljaren, för att denne skall undgå skyldighet att ta ut skatt för sådana transaktioner, är fortfarande till viss del oklara. I fråga om elektroniska tjänster skall dock mervärdesskatt tas ut, om det tillhandahållande företaget inte är övertygat om att kunden är en skattskyldig person,

Grundprincipen för beskattning av icke beskattningsbara personer (B2C) vid omsättning inom EU är enkel och entydig. Beskattning sker alltid i det land där leverantören är etablerad, den s.k. ursprungslandsprincipen. I fråga om tillhandahållanden från tredje land är reglerna betydligt mer komplicerade och mer kontroversiella.

Tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer (B2C) behandlas olika för de tre kategorierna *elektroniska tjänster, radio- och TV-sändningar och telekommunikationstjänster* samt *övriga tjänster*. Om de s.k. *övriga tjänsterna* tillhandahålls från ett land utanför EG och "förvärvas här" av icke beskattningsbar person, som är etablerad, bosatt eller som stadigvarande vistas i Sverige, anses de omsätta inom landet. Jag är kritisk till uttrycket "förvärvas här", då det är en alltför vid, icke direktivkonform, bestämning. Förutsättningen för en på så sätt vidgad tillämpning av beskattningsrätten i en medlemsstat är, att den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsten äger rum inom landet.

I fråga om elektroniskt tillhandahållna tjänster omfattar beskattningsrätten enligt den nya lydelsen av ML inte bara sådana tjänster som förvärvas inom Sverige utan också sådana som förvärvas i annat land, under förutsättning att de tillhandahålls från tredje land. Den är enligt min bedömning direktivkonform. Det avgörande rekvisitet enligt direktivet är "den plats där den icke skattskyldige personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas." Jag är emellertid starkt kritisk till den valda metoden att bestämma konsumtionsland och ifrågasätter möjligheterna för Sverige och andra EU-länder att uppnå efterlevnad och att kunna genomföra verkställighetsåtgärder.

Kravet enligt artikel 9.4 är, att beskattning av telekommunikationstjänster likom av radio- och TV-sändningar skall äga rum inom medlemsstaten, om den egentliga användningen och det egentliga utnyttjandet av dessa tjänster äger rum inom landets territorium. Det i ML införda uttrycket, att tillhandahållandet skall ske "genom ett elektroniskt kommunikationsnät med fast anslutning här", förefaller mig vara direktivkonformt.

Principen att normalskattesatsen skall tillämpas för alla elektroniska tjänster får dessvärre konkurrenssnedvridande effekter för Sverige i åtminstone två avseenden. För det första tillämpar Sverige reducerad skattesats för vissa därmed konkurrerande tillhandahållanden av bl.a. böcker, tidningar och tidskrifter och vissa CD-skivor och kassetband. För det andra är Sverige ett högskatteland i mervärdesskattehänseende, vilket leder till att tillhandahållanden till icke beskattningsbara personer (B2C) kan ske fördelaktigare från en etablering i en annan medlemsstat inom EU.

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