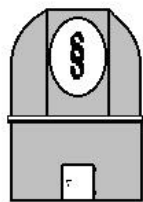


DET
IT-RÄTTSLIGA
OBSERVATORIET



Elektronisk handel och indirekt skatt

ett diskussionsunderlag

Philip Hallenborg

Det IT-rättsliga observatoriets rapport 14/2000

Förord

Denna rapport är en bearbetning av Philip Hallenborgs examensuppsats i IT-rätt vid Stockholms universitet ("Den elektroniska handelns implikationer för mervärdesskatten").

Huvudsyftet med arbetet är att utreda, beskriva och analysera den elektroniska affärsverksamhetens implikationer för mervärdesskatten och att belysa frågan om hur den elektroniska affärsverksamheten förändrar förutsättningarna för den indirekta beskattningen, särskilt mervärdesskatten. I arbetet förekommer såväl deskriptiva redogörelser för teknikutveckling och rättsläge som intervjuer med ansvariga skatteexperter på EG-kommissionen, finansdepartementet och RSV

Ämnet är en idag mycket debatterad fråga, både inom Sverige men också internationellt. Observatoriet vill med rapporten lämna ett bidrag till denna diskussion. Som brukligt i observatoriets rapportserie står författaren för de slutsatser och redovisningar som återfinns i rapporten. Observatoriet tar tacksamt emot synpunkter på rapporten för den vidare diskussionen inom observatoriet. Adresser återfinns på omslagets baksida.

Stockholm i februari 2000

Peter Seipel
Ordförande i Det IT-rättsliga observatoriet

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. INLEDNING	5
1.1 BAKGRUND.....	5
1.2 RAPPORTENS SYFTE.....	5
1.3 MÅLGRUPP OCH AVGRÄNSNINGAR	5
2 ELEKTRONISK HANDEL.....	6
2.1 EXPONENTIELL TILLVÄXT.....	7
2.2 INTERNETHANDELN IDAG	7
2.2.1 <i>Betalningssystemens framväxt</i>	7
2.2.2 <i>Utbrett datoranvändande</i>	8
2.2.3 <i>Billigare teknik</i>	8
2.2.4 <i>Näthandel och nya möjligheter</i>	9
2.2.5 <i>Alltför låga priser</i>	9
2.2.6 <i>Trögt för vissa</i>	9
2.2.7 <i>Ökat samarbete krävs</i>	10
2.2.8 <i>Internethandel med aktier</i>	10
3 INDIREKT SKATT.....	11
3.1 PRINCIPER FÖR MERVÄRDESSKATT	12
3.2 MERVÄRDESSKATTEN I SVERIGE	13
3.3 MERVÄRDESSKATTEN I EU	13
3.4 MATERIELLA REGLER.....	14
3.4.1 <i>Varor</i>	14
3.4.2 <i>Tjänster</i>	15
3.4.3 <i>Telekommunikationstjänster</i>	17
4 ELEKTRONISK HANDEL OCH SKATT	19
4.1 PROBLEMSTÄLLNING	20
4.2 VARA ELLER TJÄNST?.....	20
4.2.1 <i>Typiska digitala produkter</i>	21
4.2.2 <i>ADB – program</i>	22
4.2.3 <i>Sammansatta transaktioner</i>	23
4.3 INTERNETLEVERANTÖRER OCH ON-LINETJÄNSTER.....	23
4.3.1 <i>Epost, Chat och Newsrooms</i>	24
4.3.2 <i>Hemsidor och domännamn</i>	24

4.4 OMSÄTTNINGSTÄLLE FÖR TJÄNSTER	25
4.4.1 Fast driftsställe.....	25
4.4.2 Nyttjande ("effective use and employment").....	27
5 ANALYS.....	28
5.1 ANPASSNINGSRARBETET	28
5.2 KONKRETA FÖRSLAG.....	29
5.2.1 Handel mellan företag.....	29
5.2.2 Privatkonsumenter.....	30
5.2.2.1 Mellanmännen	30
5.2.2.2 Nödvändig information	31
5.2.3 Alternativ till frivillig efterföljning av skatteregler	31
5.2.4 Registrering.....	32
5.3 ADMINISTRATION.....	32
5.4 INTERVJUER.....	32
5.4.1 Kommissionen.....	32
5.4.2 Finansdepartementet.....	35
5.4.3 Riksskatteverket.....	36
6 SLUTSATSER.....	37
7 KÄLLFÖRTECKNING	40

1. INLEDNING

1.1 Bakgrund

Denna rapport är i huvudsak en bearbetning av min examensuppsats i IT-rätt ("Den elektroniska handelns implikationer för mervärdesskatten"). Rapporten har skrivits för det IT-rättsliga observatoriets räkning efter det att observatoriet behandlade frågan på ett seminarium i början av oktober i år. Frågan om hur den elektroniska handeln förändrar förutsättningarna för den indirekta beskattningen, särskilt mervärdesskatten, är idag en mycket debatterad fråga. Frågan behandlas i de flesta av OECD-länderna och särskilt inom ramen för samarbetet i OECD och EU. Denna rapport är av både IT- och skatterättslig karaktär. En inte obetydlig del av framställningen bygger på intervjuer.

1.2 Rapportens syfte

Huvudsyftet med arbetet är att utreda, beskriva och analysera den elektroniska handelns implikationer för mervärdesskatten. Framställningen är av skattepolitisk karaktär med inriktning på elektronisk handel där en viktig målsättning är att ge ett förslag till lösning *de lege ferenda*. Arbetet skall särskilt identifiera de problemområden som är närmast anknutna till den direkta elektroniska handeln (där prestation och motprestation är digital) och koncentrerar sig på utvecklingen inom Sverige och framförallt EU.

Utöver detta huvudsyfte finns flera delmål. I det första ämneskapitlet (kapitel 2) presenterar jag den elektroniska handelns utveckling och utseende idag utifrån den aktuella debatten. Målet med kapitlet är att ge läsaren en uppfattning, utöver en ren definition, av vad den elektroniska handeln är, vilka affärsområden som lämpar sig särskilt väl och vilka problem som finns i branschen.

Därefter följer en grundläggande redogörelse för den indirekta skatten (kapitel 3). Av naturliga skäl är detta kapitel generellt hållet, därav benämningen indirekt skatt. Kapitlet behandlar dock i huvudsak mervärdesskatten med utgångspunkt i EU:s mervärdesskattedirektiv och den svenska mervärdesskattelagen. Målet med kapitlet är att introducera de ganska invecklade mervärdesskattereglerna för läsaren, särskilt med tanke på de problemställningar som följer i kapitel 4.

Kapitel 4, 5 och 6 behandlar kärnområdet. I kapitel 4 identifieras de viktigaste problemen. De beskrivs och exemplifieras. Kapitlet är starkt inriktad på den direkta elektroniska handeln, låt vara att den indirekta tas upp mer generellt i vissa sammanhang. Genom att redogöra för problematiken vill jag ge byggstenarna som jag sedermera skall använda för att konstruera min analys. Analysdelen, kapitel 5, hänger nära ihop med kapitel 4. Här diskuterar jag självständigt de problem som identifierats utifrån Sveriges och EU:s regler och förutsättningar. Jag går också igenom flera större förslag från kommissionen och OECD samt redovisar resultaten av de tre intervjuer jag gjort. Jag avslutar detta arbete i kapitel 6 med mina slutsatser.

1.3 Målgrupp och avgränsningar

Arbetet är avsett för jurister och icke jurister som intresserar sig för IT-rätt gärna med viss erfarenhet av skattefrågor. Handeln med varor är inte föremål för någon närmare undersökning. Punktskatterna behandlas endast översiktligt. I den mån det är relevant kommer rättsläget i USA och andra länder att behandlas. Generellt för denna framställning gäller dock att Sverige och EU står i förgrunden.

2 ELEKTRONISK HANDEL

Världen har fått ett nytt sätt att göra affärer. Metoderna för marknadsföring, beställning, transaktion och leverans tar sig nya former genom Internet. Man kan med fördel kategorisera den elektroniska handeln i tre områden; handel, betalningssystem och säkerhet.

Hur Internet används för handel är av störst intresse för detta arbete. Den huvudsakliga användningen sker mellan kunder och företag ("customer to business") och mellan företag ("business to business"). I den förra kategorin finns ett flertal viktiga områden där elektronisk handel används idag och kommer att användas i framtiden. De viktigaste är varuhandel, underhållning, resor, hälsa och bank- och finanstjänster. Den andra stora gruppen, handel mellan företag, kännetecknas främst av "Electronic Data Interchange" (EDI).¹ Handel mellan företag genom EDI sker såväl i internationell handel som inom företag. Det finns även en tredje kvasigrupp, Intranet, som ingår som en kategori i den elektroniska handeln.² Intranäten kombineras ofta med ett externt gränssnitt och blir extranät ("extranet").³ Internet har varit tillgängligt för allmänheten i princip sedan World Wide Web blev verklighet under början av 90-talet med allt vad det förde med sig i form av läsare eller "browsers". Privatiseringen på telekomområdet har till stor del också fungerat som en accelerator för utvecklingen.

Även om den elektroniska tekniken (Internet) utnyttjats för seriös handel i blott ett halvt decennium, har effekterna av den elektroniska handeln gjort sig väl synliga. Den elektroniska handeln påverkar viktiga områden såsom kommunikationer, finansiella transaktioner och naturligtvis detaljhandeln. Stora möjligheter till utveckling finns också inom utbildnings- och hälso/ sjukvårdssektorn samt i statsförvaltningen. Dessa sektors handel står genomsnittligt i OECD länderna för 20% av bruttonationalprodukten och utgör således en mycket viktig del av den totala handeln.⁴ Förutom att den nya tekniken kommer få stor betydelse för konsumenter ligger den största förändringen i affärs-strukturen d v s hur man beställer varor, betalar fakturor och uppskattar efterfrågan och utbud.

En viktig del i utvecklingen är att tekniken blivit billigare. Det som förut var förunnat ett antal stora företag kan nu användas av mindre företag till ett starkt decimerat pris. Inträdesbarriärerna har sjunkit märkbart och det finns inte längre några egentliga fysiska hinder mot elektronisk etablering.

Populärt anses den elektroniska handeln medföra ett antal stora förändringar som kan sammanfattas enligt följande.⁵

- Den elektroniska handeln kommer att *förändra marknadsplatsen*. Affärs- och transaktionsstrukturer kommer att effektiviseras och mellanhänder i transaktions- och distributionsled kommer att falla bort.
- Den elektroniska handeln kommer att fungera som en *katalysator*. Den kommer att accelerera och driva ekonomiska förändringar som redan håller på att ske t ex globalisering, krav på högre kompetens, förändring av regelverk och traktat och kommunikation mellan olika företag (EDI).
- Den elektroniska handeln kommer att *öka interaktionen* mellan hushåll och småföretag. Den kommer att skapa globalt utbyte men också global konkurrens.

¹ EDI, Electronic Data Interchange, brukar definieras som "the electronic transfer from computer to computer of commercial and administrative data using an agreed standard to structure an EDI message".

² Intranet är ett företagsinternt nätverk där yttre användare nekas åtkomst.

³ SOU 1998:65, *Nya tider, nya förutsättningar*, IT- kommissionens rapport 8/98, s 16.

⁴ OECD, *The Economic and Social Impacts of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda, Executive Summary*, (www.oecd.org)

⁵ A a s 10.

- Den förändrar den *tidsaspekt* som driver produktivitets- och lönsamhetskrav i positiv riktning. Det kommer att ta kortare tid att genomföra olika transaktioner.

Vad gäller den elektroniska handeln görs fortsättningsvis åtskillnad mellan indirekt och direkt elektronisk handel. Med direkt elektronisk handel avses att båda parter prestationer är elektroniska eller levereras på elektronisk väg (digitalt). Med indirekt elektronisk handel avses att den ena partens prestation är elektronisk (t ex elektronisk beställning och betalning av köparen) medan den andras är fysisk (t ex säljarens leverans av en fysisk produkt).

2.1 Exponentiell tillväxt

Internet och den elektroniska handeln har fått mycket uppmärksamhet p.g.a. att de prognoser som görs om marknadspotentialen visar att en utomordentligt stark tillväxt är att vänta. Paradoxalt nog är det idag inte många som tjänar pengar på Internethandel idag. Ett uttalande av en företagsledare karakteriserar den enorma investeringsvilja som råder: ”My worry is, are we losing enough money on the Internet?”.⁶ Det är nämligen företag med Internethandelsvaror, starka varumärken och många besökare som spår en lysande framtid oavsett om de går med vinst eller inte.

Genomgående i detta arbete ställer uppskattningen av marknads-potentialen till problem. Det finns helt enkelt ingen pålitlig sådan i Sverige. Den är i sig avgörande för andra antaganden om t ex skatteintäkter. Situationen är densamma i flera andra länder t ex Norge.⁷ De flesta prognoser baserar sig på undersökningar och analyser gjorda i USA men EU kommissionen har uppskattat omsättningen för den elektroniska handeln för slutkonsumenter (d v s företag till privatkonsumenter) till närmare 5 miljarder Euro år 2001.⁸

OECD skriver att den totala Internethandeln (ecommerce) idag ligger runt c:a 26 miljarder dollar.⁹ Det respekterade analys- och kunskapsföretaget inom elektronisk kommunikation, Forrester Research, spår däremot en ännu mer exponentiell utveckling. Dessutom värderar de 1998 års omsättning mellan företag till hela 46 miljarder dollar.¹⁰ De förutspår att handeln i USA mellan företag av varor och tjänster kommer att vara närmare 1300 miljarder dollar år 2003. Det motsvarar enligt samma källa c:a 100% tillväxt per år, vilket får sägas vara en närmast astronomisk ökning.

2.2 Internethandeln idag ¹¹

2.2.1 Betalningssystemens framväxt

Fram till idag har en stor del av diskussionen kring Internethandeln gällt tekniska metoder. Vilka betalningsmetoderna är och skall vara samt vilka företag som kommer att definiera framtidens standard har varit de viktigaste frågorna. Detta i takt med att Internet påbörjat en karaktärs-förändring från ett gratis medium till ett kostnadsbaserat medium. Det har blivit allt viktigare med s k mikrobetalningar (betalningar

⁶ Ernst & Young, *The Connected Society*,

<http://www.ey.com/publicate/tce/pdf/connectedsociety.pdf>.

⁷ Marianne Scheel, *Merverdiavgiftssystemet i et ny-teknologisk, liberalisert og globalt markeds- elektroniske nettverk som markeds plass*, Skatterett 1998(16) s 307.

⁸ KOM (1998) 374, *Elektronisk handel och indirekt beskattning*, meddelande från Kommissionen.

⁹ OECD, *The Economic and Social Impacts of Electronic Commerce*, s 12.

¹⁰ Informationen hämtad på Internet;

<http://www.forrester.com/ER/Press/ForrFind/0,1768,0,FF.html>.

¹¹ För en redogörelse för hur den elektroniska handeln fungerar teknisk se min examensuppsats ”Den elektroniska handelns implikationer för mervärdesskatten” – 1999-09-08.

som underskrider 20 amerikanska dollar).¹² Och det finns idag en mängd olika konkurrerande betalningsmetoder. För framtiden gäller att vår traditionella plånbok kommer att integreras med webbläsaren för att möjliggöra samma bekvämlighet och omedelbarhet i transaktionerna som tidigare.

2.2.2 Utbrett datoranvändande

Idag har varannan svensk tillgång till Internet och en av fem använder det dagligen.¹³ En av tio handlar via nätet vilket är lite jämfört med t ex USA. Ett viktigt problem i sammanhanget är just tillgänglighet och vanor. Det måste vara lätt att få tillgång till Internet och det måste vara en naturlig del av vardagen. Om det tar tid att få igång datorn, tar tid att koppla upp sig till en Internetleverantör, återstår varken tid eller lust hos konsumenten att storhandla över Internet. Här spås dock digital-TV:n medföra stora förändringar. Redan idag är TV:n en vanlig möbel och de flesta människor ser ofta på TV. Det pågår just nu ett veritabelt krig om vem som skall äga konsumenternas Internetanvändande. Detta beror på att flera operatörer, främst kabelbolag, erbjuder Internet via kabel. Den bakomliggande tekniken är sk bredbandsteknik som i princip betyder att på grund av en större bandbredd i signalen kan en större mängd information skickas via den aktuella kabeln eller som framtiden kommer att föra med sig – trådlöst. Detta ger flera fördelar. Framförallt kan tjänster som Internet-TV och krävande applikationer fungera utan störningar. Dessutom försvinner trafikavgiften eftersom tekniken bygger på ett ständigt tillgängligt nätverk.

I Europa är genomslaget för näthandeln fortfarande framför oss. Trots att Sverige har en plats i täten i de Europeiska länderna, inte minst tack vare förmånliga reglerna för personalköp av datorer, går det trögt på flera områden. En överdriven misstro för bristerna i betalningssystemen sägs ibland vara anledningen. Personalköpen har gjort Sverige till världens datortätaste land, jämte USA. Trenden är tydlig även i andra länder där mycket förklaras av den "push" - strategi som används för att exponera stora konsumentgrupper för de möjligheter som erbjuds via Internet. Även i USA går utvecklingen mot subventionerade datorer ofta genom reklamfinansiering.

I USA pratar man idag om "the Digital Divide"¹⁴ vilket är ett uttryck för den kommande splittring mellan den Internet tillvänjda generationen som präglas av en high-tech attityd, goda inkomster, utbildning och en digital livsstil. Denna grupp kommer ständigt att vända sig till Internet från olika plattformar för att tillfredsställa behov av finansiella tjänster, utbildning, dagligvaruhandel, underhållning och arbete. Den andra gruppen kommer att använda den nya tekniken när den "behövs".

2.2.3 Billigare teknik

Liksom all teknik leder skalekonomi ofta till billigare lösningar. Idag finns ett stort utbud av standardlösningar för företagen. Ett komplett Internet-handelssystem från t ex Microsoft kostar idag betydligt mindre än för bara något år sedan. Telia tillhandahåller webbhotell och "torget.se" - elektroniska handelsplatser där ett stort antal användare delar på stora fasta kostnader. Man garanterar också att betalningssystemen fungerar. Men trots relativt billig datakraft är tekniken inte tillgänglig för alla. Småföretag befinner sig ofta i ett vakuum där investeringskostnaderna för systemet ens på lång sikt kan motiveras. Dessutom brukar den avreglerade telekom-marknaden nämnas som ett hinder då det i Sverige fortfarande är betydligt dyrare att ringa än i många andra länder. Naturligtvis är en billig infrastruktur en förutsättning för att Internethandeln skall blomstra. Tendensen är dock tydlig.

¹² Sveriges Tekniska Attachéer, *Elektronisk Handel – lagstiftning och regelverk, en global studie*, s 11 f.

¹³ Per Olof Lindsten, Weje Sandén, *Elektronisk Handel- Framtidens Handel finns redan på nätet*, Veckans Affärer, 1999-02-22.

¹⁴ Shelley Morissette, *Talking Point*, Forrester Research Inc, <http://www.forrester.com/ER/Press/Talking/0,1773,0,FF.html>.

2.2.4 Näthandel och nya möjligheter

För konsumenthandeln innebär Internet en mängd nya förutsättningar och möjligheter. I en inte alltför avlägsen framtid kommer försäljningen och distributionen av alla varor och standardtjänster som kan paketeras digitalt att flytta över på Internet och webben eller dess efterföljare.¹⁵ Och möjligheterna exploateras i rask takt av detaljhandeln. CDON, Boxman, Letsbuyit, Buyonet och Bid2day är exempel på helt nya affärsmodeller som föds. Det är tydligt att företag som vänder sig till slutkonsumenter måste ha en Internetstrategi för att kunna överleva den hårdnande konkurrensen där geografiska inträdesbarriärer inte längre har någon betydelse. Vissa menar att det blir en återgång till den form av handelssystem vi hade för generationer sedan när produkterna tillverkades först när någon verkligen efterfrågade dem. Gamla hederliga affärsmetoder som hemkörning och skraddarsytt kommer tillbaka.¹⁶ Att tjänstebudet blir mer individualiserat eller "customized" anses vara en av styrkorna med den elektroniska handeln. Denna drivs till stor del av att lagerhållning, mellanhänder och hela distributionsled ersätts av en kostnadseffektiv och snabb service nära konsumenten (eller företaget).

De produkter som är mest aktuella för konsumenthandel är generiska eller produkter som man i allmänhet inte behöver granska. Men det är inte omöjligt att man i framtiden kommer att kunna prova ett par jeans i en virtuell provkabin eller köra en bil virtuellt. Carpoint.com (Microsoft) har redan utvecklat moderna applikationer som tillåter att man i en tredimensionell miljö tittar på bilar.

2.2.5 Alltför låga priser

Eftersom målet för de flesta aktörerna inom den elektroniska handeln är att etablera sig och lägga grunden för nya köpbeteenden är en trend bland nätbutiker i USA att sälja till eller under självkostnadspris. Buy.com har målsättningen att alltid ha det lägsta priset. Detta löser man med hjälp av en sökrobot som kontrollerar att konkurrenterna inte håller lägre priser. När det gäller böcker har amazon.com flera gånger sålt bestsellers utan någon marginal för att på så sätt locka till sig kunder till övrigt sortiment och tjänster. Man hoppas på att kunna kompensera lägre marginaler genom ett innovativt utnyttjande av "samhället" eller "the consumer community" som man knyter till sig. Finansiering görs då genom direktreklam via email, annonsplatser (banners) och annan marknadsföring. Det är också klart att man inte alltid behöver samma marginaler som i övriga detaljhandeln. Man har inte samma personal-, distributions- eller lagerhållningskostnader. Dessutom har många insett nätets förträfflighet som en kanal för att sälja ut gamla modeller och udda varor.¹⁷ Eftersom lagerhållningskostnader inte förekommer i nätbutiker kan man ha ett obegränsat sortiment till bästa pris.

2.2.6 Trögt för vissa

Trots att utvecklingen för den elektroniska handeln är anmärkningsvärt positiv är det flera företag som kan konstatera att deras förväntningar inte riktigt uppfyllts. Mycket beror på att det tar längre tid än vad många trott att ändra köpbeteenden. "Försäljningen var långt under våra förväntningar" sade VD:n för leknet.se, Mats Westerborn nyligen i en intervju.¹⁸ Han anser dels att tekniken inte har fungerat tillfredsställande, dels att kundgruppen inte är "IT-mogen". Mammor i 30-40 års åldern har inte hittat till siten och dessutom är det fortfarande så dyrt med Internet i Sverige att antal användare i målgruppen ökar långsamt. Mats Westerborn tror inte att handeln kommer att ta fart på allvar förrän nya lösningar med bredband blir tillgängliga.

IKEA:s försäljningschef avslöjar samma artikel att IKEA:s volymer än så länge är mycket små och att man inte tagit beslut om att den vanliga möbelkatalogen skall lanseras på nätet. Hennes & Mauritz startade sin Internethandel i mars 1998 i Sverige. Med ett besökarantal på c:a 1 miljon, motsvarar det H&M:s förväntningar. Några överraskningar har det inte varit tal om.

¹⁵ SOU 1998:65, *Nya tider, nya förutsättningar*, IT-kommissionens rapport 8/98.

¹⁶ Lindsten/ Sandén, 1999-02-22.

¹⁷ A a s, 1999-02-22.

¹⁸ Bark Susanne, *Shopping på nätet ger inget större klirr*, DN 1999-06-09.

2.2.7 Ökat samarbete krävs

Det finns en hel del frågetecken kring Internetbranschen och de klassiska problem som t ex integritetsskydd, upphovsrätt och skatt erbjuder. Under det senaste året har bristande förtroende för den nya tekniken hos konsumenterna och företag setts som det viktigaste hindret för den elektroniska handelns utveckling.¹⁹ Branschföreningen för Internet-företagen, BitoS, gör i en debatt artikel gällande att Internetföretagen misslyckats med att arbeta för gemensamma intressen.²⁰ De menar att det ligger i samtliga företags intresse att samarbeta kring att skapa säkra betalningar över nätet, garantera upphovsrätten för digitala medier, förbättra infrastrukturen på Internet och andra viktiga frågor som skatt. Bitos efterlyser gemensamma fora för att de stora frågorna snabbt skall kunna lösas. De framför också kritik mot EU-ländernas politiker som de inte anser har insett vilken betydelse tjänstutvecklingen på Internet kommer att få.

Det finns flera initiativ för att få fart på den elektroniska handeln. Representanter för offentlig och privat sektor skall förbereda ny IT-organisation²¹. Gruppen för elektroniska affärer kan komma att föra upp IT-frågorna på en högre nivå i de svenska företagsledningarna. Genom att knyta till sig höga chefer i branschorganisationer hoppas man att få tyngd bakom initiativet.

2.2.8 Internethandel med aktier

En allt viktigare del av Internethandeln utgörs av handeln med finansiella instrument. I Sverige har företag som Matteus Fondkommission, Avanza Fondkommission och E-trade investerat enorma pengar för att skapa fungerande system för elektronisk finansiell handel. I takt med att intresset för aktiemarknaden och riskkapital växer hoppas man från företagets håll att öka volymer och därmed courtageintäkter.

¹⁹ Sveriges Tekniska Attachéer, s 1.

²⁰ Bitos styrelse, *Internetbranschen måste börja samarbeta!*, Dagens Industri, 1998-06-26.

²¹ Bo Kesikangas, *Arbetsgrupp vill öka elektronisk handel*, Dagens Nyheter ekonomi, 1998-08-29.

3 INDIREKT SKATT

Utvecklingen som jag redogjort för i föregående kapitel skapar många frågeställningar ur lagstiftningssynpunkt. Den fråga som är relevanta för denna framställning är vad som händer med mervärdesskatten när handeln tar nya former. Hur skall en transaktion klassificeras, var anses den omsatt och vem blir skattskyldig? För att inviga läsaren i gällande rätt behandlar detta avsnitt den indirekta skattens och framförallt mervärdesskattens grundläggande principer. Vidare beskrivs gällande mervärdesskatte regler inom EU och Sverige.

Av den skatterättsliga doktrinen framgår att skattens främsta syfte är att på bekostnad av den privata sektorn skapa utrymme för den offentliga sektorns verksamhet.²² Men uppgifterna är naturligtvis fler. I den skatterättsliga doktrinen brukar normalt två ytterligare funktioner nämnas. Skatten skall fylla dels ett fördelningspolitiskt syfte, dels ett handlingsdirigerande syfte genom att t ex minska alkoholkonsumtion. Av regeringsformen, RF, framgår att riksdagen beslutar om skatt till staten, 1 kap 4 § st 20. Vidare framgår av 8 kap 3 § st 2 och 7 § RF, att beskattningsmakten ej kan delegeras. Skatt kan endast uttagas med lagstöd. Det är viktigt att notera att det i RF inte finns något krav på att ett utgiftsbeslut måste följas av ett beslut om hur utgiften skall finansieras.²³

Den indirekta skatten är en konsumtionsskatt. Till skillnad från produktionsfaktorskatt förväntas de skattskyldiga övervältra skatten på andra för att skatten skall belasta slutkonsumenten eller skattebäraren. Vissa författare gör gällande att konsumtion inte utgör en skattebas eftersom även indirekta skatter belastar produktionsfaktorn arbete, detta då löntagarna inte kan vältra över de högre priserna på någon annan.²⁴

En annan viktig distinktion bör göras mellan allmänna inkomstskatter som slår mot både sparande och konsumtion och allmänna konsumtionsskatter som enbart slår mot konsumtion. Konsumtionsskatten kännetecknas av att den är statisk. Den är således proportionell, inte progressiv och grundas på intresseprincipen snarare än skatte-förmågeprincipen.²⁵ Man bör dock notera att ju högre inkomst ett hushåll har, desto större del av den disponibla inkomsten kan sparas. Därför kan man också se ett regressivt samband mellan den totalt erlagda skatten och inkomsten i kronor. Detta nämns i vissa sammanhang som själva grunden till att man graderar konsumtionsskatter och skapar särskilda punkt-skatter för det man kallar lyxkonsumtion. Konsumtionsskatter slår lika hårt mot alla hushåll oberoende av hushållets inkomst vilket ger den en stark karaktär av skattepolitiskt verktyg.²⁶

En konsumtionsskatt är således en skatt som avser att träffa konsumtion. Däribland finns punktskatter, som är konsumtionsskatter med ett särskilt objekt t ex tobak, och omsättningsskatter som har inte har något särskilt objekt. Det är viktigt att notera att punktskatterna, till skillnad från allmänna omsättningsskatter, har en förmåga att skapa konkurrens mellan råvaru-, produkt- och varuklasser. Den till storleken mest betydelsefulla konsumtionsskatten är mervärdesskatten.

²² Sven-Olof Lodin m fl, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, s 1.

²³ Nils Mattson/ Peter Melz, *Mervärdesskatt*, s 11.

²⁴ Klas Eklund, *Jakten på den försvinnande skatten*, s 79.

²⁵ Principerna förklaras i Lodin s 24: "Intresseprincipen innebär att medborgarna skall betala skatt i förhållande till det intresse eller den nytta de har av den samhällliga verksamheten. Skatteförmågeprincipen innebär att envar skall betala skatt i förhållande till sin förmåga".

²⁶ Mattson/ Melz, s 12.

3.1 Principer för mervärdesskatt

Det är inte själva förbrukningen av en vara som är föremål för beskattning utan utgiften för anskaffning av en vara eller en tjänst.²⁷ Bestämningen avser syftet vid tidpunkten för anskaffningen. Ibland kan särskilda fall förekomma då konsumtionen ingår som en del av en produktionsprocess. I dessa fall borde ett tillägg till definitionen göras så att den även omfattar uttag från skattepliktiga företag av vara eller tjänst för konsumtionsändamål.

Kännetecknande för mervärdesskatten är att den övervältras från en eller flera skattskyldiga till den slutgiltiga skattebäraren, därav namnet indirekt skatt. Det har funnits tankar på en skatt som tas ut direkt hos slutkonsumenten eller ”direkt konsumtionsskatt”, som dock inte fått något gehör inom OECD-länderna.²⁸

Allmänna konsumtionsskatter delas normalt in i två kategorier. Den första kategorin är ettledsskatter, som tas ut i produktions-, grossist- eller detaljistledet. Den andra är flerledsskatter som omfattar flera led där normalt det senare ledet har avdragsrätt för erlagd skatt.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt. Den karaktäriseras av att de skattskyldiga, men icke skattebärande, företagen har avdragsrätt eller återbetalningsrätt till erlagd skatt. Det ligger alltså i den indirekta skattens natur att den är reciprok. Reciprociteten kommer till uttryck genom att mervärdesskatten, i form av ingående och utgående skatt för köpare respektive säljare, förblir en genomgångspost. Mervärdesskatten är enligt OECD den bästa skatten i bruk bland medlemsländerna.²⁹ En av mervärdesskattens fördelar är bl a att den är tillämplig på tjänster. Mervärdesskatten anses också vara lätthanterlig och risken för undanhållande av skatt är liten. Särskilt det bokföringsmässiga sambandet mellan köparens ingående skatt och säljarens utgående skatt underlättar för kontrollsystemen. Ett av de viktigaste motiven till valet av mervärdesskatten framför andra beskattningsformer, var skattens effektivitet och möjligheter till ökade skatteintäkter.³⁰ Detta benämns ibland det fiskala skälet till mervärdesskatt.

En av skattens grundläggande karaktäristika är att den är transaktionsorienterad. Den betingas av själva transaktionen i anslutning till tillhandahållandet av en vara eller en tjänst. Det är dock viktigt att understryka att redovisningen inte koncentreras till själva transaktionen utan kretsar kring den skattskyldige. Björn Westberg påpekar i sammanhanget att eftersom alla skattepliktiga transaktioner inte behandlas på samma sätt uppstår en dualism, som han kallar ”dubbla botten”, mellan transaktions- och subjektorienteringen.³¹ Därför kan det vara lämpligt att använda benämningen transaktionsskatt.

OECD har, liksom de flesta av dess medlemmar, neutralitetskravet som ett kriterium för konsumtionsbeskattningen.³² Neutralitetskravet tar sig uttryck i att mervärdesskattesystem normalt bör innefatta så få undantag som möjligt. Därtill innebär neutralitetskravet ett krav på enhetlighet. Avsteg brukar normalt göras från ovanstående principer - neutralitet och enhetlighet - av flera skäl. Ett viktigt skäl är fördelningspolitiskt. Skatten är faktiskt regressiv trots att OECD har visat att konsumtionsskatter ofta fördelar sig proportionellt mellan olika inkomstgrupper. I samband med förändringar i mervärdesskatten kan förändringar ske i inkomstskatten, finansieringsförhållanden och subventioner i övrigt vilket kan rättfärdiga en viss avvikelser från grundprinciperna.

²⁷ Westberg, s 79.

²⁸ Westberg, s 79.

²⁹ A a s 83.

³⁰ A a s 83.

³¹ Westberg, s 87.

³² A a s 81.

3.2 Mervärdesskatten i Sverige ³³

Sverige har idag tillsammans med Danmark Europas högsta mervärdesskatt.³⁴ Den utgör för närvarande 25% av transaktionsvärdet på varor och tjänster som inte omfattas av särskilda undantag. Den totala skatten på varor och tjänster, d v s mervärdesskatten och punktskatterna, utgjorde c:a 22% av det totala skatteunderlaget 1997.³⁵ Av detta utgör mervärdesskatten den klart största posten med c:a 130 miljarder kronor.

I och med Sveriges inträde i EU infördes en EG-anpassad beskattningsordning.³⁶ Den svenska mervärdesskattelagen³⁷ (ML) bygger på de gemensamma reglerna inom EU, främst rådets 6:e mervärdesskatte-direktiv.³⁸ Medlemsstaterna har viss diskretion vid utformandet av nationell mervärdesskattelagstiftning. De centrala delarna följer emellertid EU:s mervärdesskatte-regler, varför de svenska reglerna kommer att behandlas tillsammans med EU:s.

3.3 Mervärdesskatten i EU

Mervärdesskatten inom EU är en oerhört viktig finansieringskälla. Den står för hela 44% av gemenskapens budget och utgör i medlemsländerna c:a en femtedel av skatteunderlaget.³⁹ Av harmoniseringssträvanden på skatteområdet är det just på de indirekta skatternas område som EU har kommit längst.⁴⁰ EU kräver sedan 1993 att medlemsstaterna skall ha en lägsta mervärdesskattesats på 15%. Det går att göra två undantag från miniminivån men inga teoretiska begränsningar finns uppåt. Däremot finns ett praktiskt hinder i och med den fria gränshandeln mellan EU-länderna. Ekonomer tror att unionsmedlemmarnas mervärdesskattesatser kommer att konvergera kring 18-20% i framtiden. Det är tydligt att Sverige ligger väl högt i sammanhanget.

Det finns två huvudprinciper för hur mervärdesskatten skall redovisas vid handel över gränserna;

- *destinationslandsprincipen* innebär att de som åtnjuter frukterna av samhällets insatser också skall bära kostnaderna härför (jfr intresseprincipen).⁴¹ Följden av en tillämpning av principen i den internationella skatterätten blir att landet där en vara eller en tjänst konsumeras skall ha rätt att beskatta.
- *ursprungslandsprincipen* innebär att konsumtionsbeskattningen skall äga rum i export- eller produktionslandet, eftersom produktionsresurserna förbrukas här.⁴²

Destinationsprincipen är klart dominerande i världen idag. Även om ursprungsprincipen figurerar i olika sammanhang inom EU, har det i praktiken alltid varit destinationsprincipen som gällt. EU-samarbetet syftar dock till en successiv övergång från destinationsprincipen till ursprungsprincipen. En av de främsta orsakerna till detta är naturligtvis att EU avskaffat den kontrollapparat, i form av t ex gränskontroller, som är nödvändiga för att upprätthålla destinationsprincipen. Dessutom sätter ursprungsprincipen ännu högre press på de länder som har alltför avvikande (uppåt) skattesatser. På sikt skall EU också harmonisera skatter på alkohol och tobak, vilket kommer att medföra en närmast ohållbar situation för medlemsstater med höga mervärdesskattesatser.

³³ Framställning utgår ifrån *Handledning för Mervärdesskatt, RSV 1999, samt Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor)*, Promemoria RSV.

³⁴ Eklund s 20.

³⁵ A a s 20

³⁶ Prop 1994/1995:57, *Mervärdesskatten och EU*.

³⁷ SFS 1994:200.

³⁸ Se fotnot 44.

³⁹ Europeiska Kommissionen, *Harmonisation of turnover taxes*, XXI/99/1201-EN, 1999-06-08.

⁴⁰ Eklund, s 99.

⁴¹ Westberg s 94.

⁴² A a s 94.

3.4 Materiella regler

Efter de två första mervärdesskattedirektiven⁴³ fanns i praktiken nio olika separata system inom EU för omsättningsskatter. 1977 kom ytterligare ett direktiv på mervärdesskattens område, 6:e direktivet, som idag är av störst betydelse.⁴⁴ Direktivet föranleddes dels av harmoniseringsskäl, dels för att EU:s finansieringsbehov inte fick slå alltför olika på medlemsstaterna.⁴⁵ Även i 6:e direktivet är gränsdragningen mellan varor och tjänster en av de viktigaste delarna (som vi får anledning att återkomma till senare i arbetet). Bestämmelserna i direktivet har direkt effekt.⁴⁶

Enligt artikel 2 i 6:e direktivet omfattar EU:s mervärdesskatteregler tillhandahållandet ("supply") av *varor och tjänster* inom en medlemsstat av en skattskyldig ("taxable person"), inomgemenskapligt anskaffande ("intra-Community acquisition") av *varor* från en medlemsstat av skattskyldiga eller icke skattskyldiga samt import (införsel från tredje land) av *varor*. 6:e mervärdesskattedirektivet definierar skattskyldig ("taxable person") i artikel 4(1). I artikel 5(1) och 6(1) definieras de centrala begreppen vara och tjänst. Med varor avses "...the transfer of the right to dispose of tangible property as owner." Denna ganska speciella definition tar alltså sikte på rätten att disponera materiell egendom. Tjänster definieras som det som inte omfattas av varuredefinitionen.

3.4.1 Varor

Reglerna för varor i ML motsvarar till stor del direktivets regler. Skyldighet enligt ML att betala mervärdesskatt till staten för varor uppkommer vid tre tillfällen, 1 kap 1 § 1-3 p ML. De tre situationer uppstår alternativt 1) vid en skattepliktig omsättning av varor inom landet som görs i en yrkesmässig verksamhet, 2) vid ett skattepliktigt gemenskapsinternt förvärv av varor som är lös egendom (om inte omsättningen görs inom landet) eller 3) vid skattepliktig import. En vara kan omsättas antingen genom att den överläts mot ersättning eller att den tas i anspråk genom uttag, 2 kap 1 § 1 st p 1. Omsättningen av varor är i huvudsak skattepliktig enligt 3 kap ML, såvida den inte omfattas av undantag som förekommer på t ex fastighets- och sjukvårdsområdet. Ett gemenskapsinternt förvärv är ett inomgemenskapligt förvärv mot ersättning som uppfyller särskilda krav på parternas del i transporten av varan enligt 2a kap ML.

Vad gäller införsel av varor från tredje land till EU – import - har 6:e direktivet inte inneburit några större förändringar. Systemet följer destinationslandsprincipen och normalt betalar köparen mervärdesskatt på varans värde vid gränsen. I vissa fall, när varan efter importen skall transporteras till annat EG-land, utgår inte skatt vid importen.⁴⁷

Nytt från och med 1993 är att man talar om gemenskapsinterna förvärv ("Intra-Community Acquisition/Supply"), istället för import, när någon mot ersättning förvärvar en vara ifrån ett annat EU-land. Vilka fysiska och juridiska personer som kan komma ifråga för ett dylikt förvärv framgår av 2a kap 2, 3-6, 7 och 9 §§ ML. Också detta system baseras på destinationsprincipen, men i denna nya ordning sker all administration i

⁴³ 67/227/EEC (OJ 1301/67 14.04.67 s 14) First Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes; 67/EEC (OJ 1303/67 41.04.67 s 16) Second Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. Structure and procedures for application of the common system of value added tax.

⁴⁴ 77/388/EEC (OJ L 145 13.06.77 s 1) Sixth Council Directive of 17th May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes – common system of value added tax: uniform bases of assessment.

⁴⁵ Ben Terra, Peter Wattel, *European Tax Law*, s 109.

⁴⁶ Med direkt effekt menas: "the ability of individuals to rely on Community law before their national courts..", Weatherill Stephen, Beaumont Paul, *EC Law*, s 337.

⁴⁷ jfr 3 kap 30 § st 2 ML.

destinationslandet istället för som tidigare vid gränsen. För att en transaktion skall utgöra ett gemenskapsinternt förvärv enligt 6:e direktivet och ML, krävs att varorna transporteras genom endera partens försorg till köparen. Varutransporten skall ske från ett medlemsland till ett annat. Ett skattskyldigt svenskt företag är således skyldigt att redovisa mervärdesskatten för ett förvärv i Sverige, då företaget förvärvar varor av ett företag i ett annat medlemsland.⁴⁸

I särskilda fall, om det svenska företaget själv hämtar varan i annat land, anses omsättningen äga rum i det land där varan hämtas. Flera EU-länder anser dock att en utländsk företagare, som själv hämtar varan, inte skall bli debiterad någon skatt i avhämtningslandet. Detta kan teoretiskt sett leda till att mervärdesskatten uteblir både hos säljare och köpare. I praktiken finns emellertid vissa regler för att motverka detta. Om det rör sig om en svensk säljare kräver man från svenska myndigheters sida att säljaren skall förvissa sig om att varan kommer att transporteras och deklarerar i ett annat EU-land, för att inte tvingas debitera utgående mervärdesskatt. Normalt krävs ett utförligt intyg där köparen förklarar att han kommer att transportera varan till ett annat EU-land från Sverige.

Något som gett upphov till frågeställningar är att det på mervärdes-skatteområdet inte finns några bestämmelser om privatinförsel som korresponderar mot dem som gäller punktskatteområdet. Huvudregeln avseende privatpersoner som reser inom EU och handlar i en icke yrkesmässig verksamhet är att mervärdesskatten betalas där de befinner sig d v s i ursprungslandet.⁴⁹ Ursprungsprincipen gäller även om ett förvärv sker av en vara, som inte befinner sig i Sverige, från ett annat EU-land, så att den transporteras av säljaren till köparen, 5 kap 2 § 1 st 4 p ML. Varan anses inte omsatt i Sverige. Dessa transaktioner kallas för distansförsäljningar.⁵⁰ Det finns som sagt viktiga undantag till denna regel när förvärvet omfattar punktskattepliktiga varor (samt nya transportmedel) eller om säljarens omsättning i Sverige överstiger 320 000 kronor, 5 kap 2 § 2 st ML. Reglerna ovan om var en vara skall anses omsatt ("place of supply"), återfinns i 6:e direktivets artikel 7(2) för import, 28(b)(A) för gemenskapsinternt förvärv, 28(b)(B)(1) för distansförsäljning över tröskelvärdet och 28(b)(B)(2) för distansförsäljning under tröskelvärdet.

3.4.2 Tjänster

Gränshandeln med tjänster kan inte, till skillnad från varor, kontrolleras fysiskt. 6:e direktivets artikel 9 innehåller ett flertal regler och undantag för bestämning av omsättningslandet för en tjänst. Huvudregeln är att en *tjänst* skall anses omsatt där säljaren har sitt affärsställe ("business establishment") eller fasta driftställe ("fixed establishment"), 6:e direktivet artikel 9(1). Regeln följer ursprungsprincipen.

Mervärdesskattelagen följer huvudregeln, d v s tjänster anses omsatta i ursprungslandet, där också skattskyldigheten uppkommer, om tjänsterna ej undantas i 5 kap 4-8, 11 § ML. Undantagen följer destinationsprincipen och det finns en hel del tjänster av ekonomisk betydelse som följer denna princip och anses omsatta i Sverige. Det gäller främst fastighets- och transporttjänster men också en viktig grupp som omfattar intellektuella tjänster. Dessa regler motsvaras av 6:e direktivets 9(2)(a) för fast egendom, 9(2)(b) för transporttjänster och 9(2)(e) för intellektuella tjänster. Undantagsreglerna brukar hänföras till en samlingsgrupp där omsättningslandet bestäms efter var tjänsterna brukas eller kommer till nytta ("performance

⁴⁸ Denna typ av förvärvsbeskattning regleras i 1 kap. 2 § 1 st 5 p, ML.

⁴⁹ En omfattande debatt har förekommit på punktskatteområdet om var gränsen skall gå avseende mellanmäns förmedling av punktskattepliktiga varor. RSV har gett exemplet att förmedlaren sluter avtal om köp av punktskattepliktiga varor med konsumenterna och förmedlaren uppbär ersättning för sina tjänster genom att han erhåller provision. Förmedlaren får således anses ha ett sådant kommersiellt intresse av verksamheten att han skall vara skattskyldig för den. Se vidare RSV, *Elektronisk handel och annan postorderförsäljning*.

⁵⁰ Definitionen enligt RSV:s *Handledning för mervärdesskatt 1999*: "Med distansförsäljning menas omsättning av en vara som avsänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning från ett EG-land till ett annat. Exempel på distansförsäljning är postorderförsäljning och s k teleshopping. (5 kap 2 § 4 p och 2 a § ML)".

or effective use and enjoyment”). Eftersom det kan vara mycket svårt att kategorisera tjänster fungerar denna samlingsgrupp som ett alternativ vid en sekundär prövning av omsättningslandet. Skulle tillämpningen av medlemsstaternas primära mervärdesskatteregler leda till att en transaktion dubbelbeskattades eller inte beskattades alls kan sekundärreglerna tillämpas.

Av särskilt intresse för denna behandling är intellektuella tjänster (7 §). 7 § ML motsvarar regleringen i 6:e direktivets 9(2)(e) och omfattar bl a rättigheter, reklam och annonsering, konsulttjänster, automatisk databehandling, information och finansiella tjänster. En intellektuell tjänst som tillhandahålls ifrån utlandet (EU och 3:e land) skall anses omsatt i Sverige om förvärvaren är en näringsidkare med fast driftsställe i Sverige eller bosatt här.

Regeln skiljer sig alltså från huvudregeln att en tjänst skall anses omsatt där säljaren har sitt affärsställe eller fasta driftsställe. Av Tabell 1 framgår att omsättningsstället knyts till Sverige i flera av fallen.⁵¹

Tabell 1 – Omsättningsställe för tjänster (undantagsregler i 5 kap 7 § ML)

Förvärvaren är en näringsidkare:

Säljare i	Förvärvare i	Anses omsatt i
Sverige	Sverige	Sverige
Utlandet	Sverige	Sverige
Sverige	Utlandet	Utlandet

Förvärvaren är inte näringsidkare t ex privatperson:

Säljare i	Köpare i	Anses omsatt i
Sverige	Sverige	Sverige
Sverige	EU land	Sverige
Sverige	3:e land	Utomlands
EU land	Sverige	Utomlands
3:e land	Sverige	Sverige

En intellektuell tjänst anses alltid omsatt i Sverige om säljaren har ett fast driftställe här från vilket tjänsten tillhandahålls, 5 kap 8 § första stycket ML.

Skattskyldigheten beror på om det är en privatperson eller näringsidkare. I princip gäller att säljaren är skattskyldig för sin omsättning i Sverige. En utländsk företagare som omsätter tjänster i Sverige skall registrera sig för och betala svensk mervärdesskatt. Är köparen näringsidkare skall han förvärvsbeskattas om säljaren är en utländsk företagare som här omsatt sådana tjänster som avses i 5 kap 7 § ML (se 1 kap 2 § 1 st p 2 ML). Är köparen registrerad för mervärdesskatt här skall han förvärvsbeskattas om säljaren är en utländsk företagare som här omsatt sådana tjänster som avses i 5 kap 5 a, 6 a, 6 b och 7 a §§ ML (se 1 kap. 2 § första stycket 3 ML).

Tabell 2 - Skattskyldighet för intellektuella tjänster 5 kap 7 § ML.

Förvärvaren näringsidkare

Säljare i	Förvärvare i	Skattskyldig i Sverige i
-----------	--------------	--------------------------

⁵¹ Tabellen är hämtad från: *Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor)*, 1999-08-18.

Sverige	Sverige	Säljaren
Sverige	Utlandet	Ingen
Sverige	Utlandet	Förvärvaren ⁵²

Förvärvaren är inte näringsidkare t ex privatperson:

Säljare i	Förvärvare i	Skattskyldig i Sverige
Sverige	Sverige	Säljaren
Sverige	EU land	Säljaren
Sverige	3:e land	Ingen
EU land	Sverige	Ingen
3:e land	Sverige	Säljaren ⁵³

3.4.3 Telekommunikationstjänster

Reglerna för telekommunikationstjänster är av stor relevans för den elektroniska handelns behandling. Det främsta skälet till detta är naturligtvis att den elektroniska handelns teknik bygger på samma infrastruktur som telekommunikationer. Telekommunikationstjänster har en särställning i EU:s mervärdesskatterätt. Ursprungligen gällde 6:e direktivets 9(1) allena, d v s ursprungsprincipen, och icke EU-baserade företag behövde således inte redovisa mervärdesskatt för tjänster till EU-konsumenter. Detta fick till följd att privatpersoner och vissa juridiska personer (bank och försäkring) fick ett incitament att använda utländska säljare. Dessa åtnjöt i många fall en lägre beskattning. Genom att företag i USA kunde hålla betydligt lägre priser uppkom begreppet ”American Route” eller ”call-back services”.⁵⁴ Dessa var smeknamn för den nya konsumtionsväg som EU-konsumenter kunde välja och därmed orsaka ganska stora intäktsbortfall för medlemsstaterna.

För att stävja möjligheten tilläts avvikelser från 6:e direktivets 9(1). Genom 27(1) införde rådet en möjlighet att avvika från 9(1) och inkludera telekommunikationstjänster inom ramen för 9(2)(e).⁵⁵ 6:e direktivets 9(2)(e) möjliggör numera köparens affärsställe som omsättningsställe. 9(3)(b) har också tillkommit och medger att en medlemsstat kan föreskriva att omsättningsställe skall vara stället där tjänsten utnyttjas (”effectively used and employed”). Tyvärr innehöll rådets beslut ingenting om administration och kontroll av de utländska aktörernas eventuella momspliktiga transaktioner, vilket naturligtvis skapar både osäkerhet och problem. Dessutom fanns ingen definition av telekom i 6:e direktivet. Det har i princip varit upp till medlemsstaterna att definiera vad telekommunikationstjänster är.⁵⁶

⁵² Förvärvsbeskattning enligt 1 kap 2 § 1 st 2 p ML.

⁵³ Säljaren redovisar mervärdesskatt enligt 1 kap 2 § 1 st 1 p jfr med 1 kap 2 § 1 st 2 p ML.

⁵⁴ Doernberg/ Hinnekens s 237.

⁵⁵ Doernberg/ Hinnekens s 238 med vidare hänvisning till Rådets beslut den 17:e mars (97/200/EC) OJ 28 mars 1997 NO L 86/5.

⁵⁶ I Sverige är idag begreppet väldigt omfattande. Enligt RSV:s *Handledning för mervärdesskatt 1999*, omfattar telekommunikationstjänster det mesta, även rätten att utnyttja nät eller satelliter (s 354).

Av förhållandena ovan följer att det har uppstått en ganska allvarlig definitions- och avgränsningsproblematik. Olika länder tillämpar olika definitioner av en och samma tjänst. Genom att inte ta itu med att definiera fast driftställe och affärsställe, lämnas utrymme för dubbelbeskattning inom EU. Dessutom orsakas stora svårigheter att få aktörer som inte är etablerade inom EU att följa reglerna.

På Handelns utredningsinstitut (HUI), ser VD Stefan Fölster framför sig hur det inom vissa branscher kommer att etableras nya Internetbutiker utomlands som riktar sig till svenska konsumenterna i syfte att komma ifrån den svenska moms och andra skatter.⁵⁷ Flera i Sverige anser att regelverket måste ses över. ”Vi måste få enhetliga momsregler inter-nationellt”, säger bl a Bo Ahnegård på Industriförbundet i en intervju i Dagens Nyheter.⁵⁸

Dick Kling på SAF säger i en intervju att det i den nya integrerade ekonomin blir omöjligt att upprätthålla det höga skattetrycket i Sverige; öppnare gränser, ökad Internethandel, ökad emigration, allt färre anställningsförhållanden och allt fler människor utanför den reguljära arbetsmarknaden, mer av nätverk och underentreprenörer gör skatte-kontrollen svårare.⁵⁹

Även inom den svenska förvaltningen är man varse problemen. Riksskatteverkets tidigare chef Anitra Steen är, enligt en intervju i Veckans Affärer, övertygad om att internationaliseringen kommer att kräva en anpassning av de svenska skatterna.⁶⁰ Sänkningen av tobaksskatten var ett steg, närmast kan det bli fråga om andra punktskatter och kapital-beskattningen. Anitra Steen menar vidare att det svenska skattesystemet inte är anpassat till en värld med fria kapitalrörelser och Internethandel. Kapitalet är oerhört lätttröligt idag och eftersom många länder i Europa har lägre eller obefintlig beskattning på kapital är det lätt att placera sitt kapital utomlands för att minska skatten. Vad avser den direkta och indirekta elektroniska handeln poängter Anitra Steen i ovanstående intervju att det än så länge inte finns några säkra uppgifter om att skatteintäkterna från dessa områden minskat eller stagnerat. Tvärtom har skatteintäkterna inom dessa områden successivt ökat, vilket i en del fall kan bero på höjda skattenivåer.⁶¹ Men Anitra Steen konstaterar samtidigt att det är nödvändigt att anpassa det svenska skattesystemet till omvärlden.

Klas Eklund, chefsekonom på SEB, skriver att Internethandeln flyttar skatteskillnaden från gränsen till datorn.⁶² Han menar att trycket från globaliseringen tilltar i styrka. Samtidigt visar han att skatteintäkterna i kronor räknat mycket väl kan komma att öka om tillväxten tar fart. Eklund gör bedömningen att momsintäkterna för den närmaste 5-årsperioden, under förutsättning att dagens övergångsregler består, kommer att sjunka med 10-15 miljarder kronor. De främsta skälen till detta är gränshandeln och harmoniseringsarbetet inom EU. Därtill är det troligt att 3-5 miljarder kronor kan komma att falla bort på punktskatteområdet.

Regeringen har visat stor ovilja att överhuvudtaget resonera i termer av ett skattebefriat Internet som i USA.⁶³ Detta besked kom redan under förra sommaren. Från den politiska majoritetens håll är man mån om att skatten skall vara den samma såväl på Internet som i vanliga fall. Det grundar sig främst i rädslan för snedvriden konkurrens och i viss utsträckning i en rädsla för förlorade skatteintäkter. Någon tillfällig skattelättnad för att få fart på Internethandeln som föreslagits i USA har inte heller varit aktuell. Med detta som utgångspunkt skall jag visa vilka stora problem Sverige, EU och världen står inför.

⁵⁷ Petter Lohbraten, *Rekord för e-tobak efter EU-beslut*, Computer Sweden, 1998-04-20.

⁵⁸ Kesikangas, 1998-08-29.

⁵⁹ Lena Liljeroth, *Högt pris på hederligheten*, SAF-Tidningen, 1998-06-05.

⁶⁰ Britt Marie Einar, *Skattar bäst som skattar lägst*, Veckans Affärer, 1999-03-08.

⁶¹ Jfr intervju med Eva Carlsson, Finansdepartementet, avsnitt 5.4.2

⁶² Klas Eklund s 130.

⁶³ Jonas Jonnson, *Regeringen stoppar lägre skatt på nätet Clintons skattelättnader på Internet inget för Persson*, Tidningen Vision, 1998-06-15.

4.1 Problemställning

De praktiska problemen är redan ett faktum. Debatten pågår i alla läger men än så länge finns inga självklara lösningar. Vilka av den elektroniska handelns implikationer för mervärdesskatten är mest centrala? En sammanställning av de viktigaste följer här.

- a) Eftersom de flesta mervärdesskattesystem skiljer mellan varor och tjänster, hur skall man fortsättningsvis göra denna åtskillnad mellan varor och tjänster på Internet där varor förlorar sin fysiska natur till förmån för den elektroniska formen? Vilka blir följderna?
- b) Är gällande regler om fast driftställe och affärsställe som används för fastställande av omsättningsland tillräckligt tydliga för att klara av det förhållande att en aktör på Internet inte behöver ha ett affärsställe i traditionell mening (kanske bara en server)?
- c) Måste reglerna om fast driftställe och omsättningsland förändras för telekommunikationstjänster (d v s de nya Internettjänsterna) för att stävja möjligheter till skatteflykt och skattekonkurrens av icke EU baserade företagare?

4.2 Vara eller tjänst?

Digitala transaktioner⁶⁴ (direkt elektronisk handel) är kanske en av de mest kontroversiella transaktionerna för mervärdesskattetolkningen. Är det en vara eller en tjänst? Man bör komma ihåg att distributionssättet vid en transaktion egentligen inte skall inverka vid bedömandet av om det är en vara eller en tjänst.⁶⁵ Detta framgår bl a av EG-domstolens dom i Sparekassernes Datacenter (SDC).⁶⁶ SDC utförde tjänster åt danska banker. Tjänsterna bestod i administration av betalningstransaktioner, rådgivning om värdepappershandel, depåförvaltning mm. En dansk överinstans, Östre Landsret, begärde ett förhandsavgörande huruvida tjänsterna som SDC utförde omfattades av de undantag som räknas upp i 6:e direktivet 13(B)(d) punkterna 3 och 5. En av de delfrågor som formulerades till EG-domstolen gällde huruvida det faktum att tjänsterna ovan utförs på elektronisk väg utgör ett hinder för beviljande av undantag från att erlagga mervärdesskatt. EG-domstolen fastslog att det inte är avgörande för tillämpningen av nollsatzen om en tjänst levereras elektroniskt, automatiskt eller manuellt. Detta skall också vara vägledande för tolkningen. Enligt domstolen var det alltså ingen skillnad mellan elektronisk och fysisk leverans. Själva formen för leveransen var inte av central betydelse så länge tjänstens grundläggande karaktär inte förändras.

Enligt 6:e direktivets artikel 6(1), är en tjänst allt som inte omfattas av varuredefinitionen i artikel 5. Definitionen av varor i 6:e direktivet bygger på föreställningen om äganderätt och materiell egendom ("tangible property"). Även 1 kap 6 § ML stipulerar att en vara är ett "materiellt ting". Man bör snabbt kunna dra slutsatsen att en digital överföring inte kan vara materiell till sin natur. Härav följer att en digital överföring inte kan utgöra överföring av en vara.

Det är mot denna bakgrund som både kommissionen och EU:s övriga organ uttalat att "A supply that results in a product being placed at the disposal of the recipient in digital form via an electronic network is to be treated for VAT purposes as a supply of services".⁶⁷ Denna slutsats var också en av resultaten av OECD:s ministerkonferens i Ottawa.⁶⁸

⁶⁴ RSV väljer att använda begreppsparat "on-line" respektive "off-line" för att beskriva digital respektive fysisk prestation.

⁶⁵ Se avsnittet om Materiella regler.

⁶⁶ ECJ C- 2/95 5 June 1997, *Sparekassernes Datacenter vs Skatteministeriet*. En mycket omfattande analys av rättsfallet görs av Åsa Johansson och Per-Erik Nyström i deras artikel i Skattenytt nr 1/2: *Mervärdesskatt: En kommentar till EG-domstolens dom C-2/95[...]*, s 61.

⁶⁷ KOM(98) 374 sid 5 punkt 2 och ECOFIN council of July 6, 1998.

⁶⁸ OECD Committee on Fiscal Affairs: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. 8:e October 1998 s 7, <http://pdf.ottawaoecdconference.com/english/c143e.pdf>

Varor som kan beställas och levereras digitalt brukar ofta falla in under tjänstekategorin tillhandahållande av information, 6:e direktivet 9(2)(e) och 5 kap 7 § st 2 ML. Det kan också anses utgöra rätten till ett exemplar av varan, 5 kap 7 § st 2 p 1 ML vilket motsvaras av stadgandet av överföring av immaterialrätter ("copyrights or similar rights") enligt artikel 9 (2)(e)(1). CD-skivor, böcker och dataprogram tillhör typiskt sett denna skyddade kategori. Det är inte av avgörande betydelse huruvida dessa digitala produkter anses utgöra information eller immateriella rättigheter. Utgången för omsättningsändamål, d v s var produkterna (tjänsterna) skall anses omsatta, är densamma.

4.2.1 Typiska digitala produkter

Genom omklassificeringen från vara till tjänst ovan anses böcker, nyhetssändningar, tidningar, rapporter, nothäften, kartor, illustrationer, fotografier, CD, DVD och videofilmer som levereras on-line, utgöra tillhandahållande av information enligt 5 kap 7 § 2 st 5 p ML. Detta under förutsättning att leverans sker digitalt. Indelningen får avgörande effekter för beskattningen eftersom kategorisering i varu- eller tjänsteslag medför viktiga konsekvenser för rätten att beskatta när det rör sig om både nationell och internationell handel.

Man kan tänka sig att en privatperson köper en tidning i handeln. Tidningar, t ex Svenska Dagbladet (SvD), åtnjuter i Sverige en lägre skattesats (6%) s k tidningsmoms.⁶⁹ Om en privatperson köper SvD i handeln kommer den att kosta mindre än om han laddar ner den över nätet. Varför? För att tidningen i handeln är en vara medan tidningen på dataskärmen är en tjänst (tillhandahållande av information). För säljaren är det visserligen ett nollsummespel men distributionssättet kommer att ha stor inverkan på priset till slutkonsumenten.

Om en on-line bokhandel i USA levererar en digitalt komprimerad bok till en privatperson som är bosatt i Sverige anses tjänsten omsatt i Sverige, 5 kap 7 § 1 st 2 p. Skattskyldighet uppkommer för den amerikanska on-linebokhandeln i Sverige. Under antagandet att bokhandeln inte har någon anknytning till Sverige kommer denna transaktion att falla utanför mervärdesskattesystemet. Anledningen till detta är naturligtvis att säljaren inte kan fullgöra sina skyldigheter även om han så vill, eftersom han saknar viktig information om hemvist, skattestatus m m. Förutom att detta ger upphov till ett skattebortfall kommer det också att styra konsumenternas köpbeteenden. Varför betala 200 kronor för en bok som kan laddas ner via nätet för halva priset?

Privatpersoners köp ifrån Sverige av digitala tjänster, som inte sker i en yrkesmässig verksamhet, från ett annat EU-land behandlas enligt ursprungsprincipen. Detta innebär att länderna inom EU är utsatta för en stark konkurrens på tjänsteområdet. Fram till idag har detta inte inneburit några större skattemässiga konsekvenser, eftersom den digitala tjänstemarknaden inte har varit särskilt stor. Men med den nya tekniken växer det fram nya digitala tjänster. Helt klart är att de EU-länder som idag erbjuder en lägre skattesats kommer att föredras av näringsidkare som söker sälja digitala tjänster inom EU. Det kan röra sig om film, musik och multimedia. Allt levererat digitalt. Trots att Sverige ligger långt fram vad gäller bredbandsteknik kan vi i framtiden få svårt att konkurrera med andra EU-länder. Naturligtvis finns det ingen anledning att köpa en DVD-film från en svensk webbplats när en webbplats i Luxemburg säljer den billigare.

Företag med rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har inte heller de en självklar situation vid internationell handel. Sker ett digitalt förvärf av en kostsam illustration ifrån ett annat EU land där köparen är en näringsidkare med fast driftsställe i Sverige, innebär detta att det skall ske en förvärfbeskattning, 5 kap 7 § 2 st 5 p och 1 kap 2 § 2 p ML. Då övergår skattskyldigheten, som normalt alltid ligger hos säljaren, till köparen (förvärfaren). Detta innebär en ganska stor förändring för företagen.

Någon egentlig risk för att mervärdesskatten skall "glömmas bort" finns inte. Det är en disposition i näringsidkarens redovisning och i vissa fall en kostnad. Däremot går redovisningen till så att någon utgående mervärdesskatt aldrig utbetalas till staten. Det innebär konkret att den ränteeffekt som tidigare uppkommit till följd av tidsfördröjningen mellan företagets utbetalning av utgående mervärdesskatt och erhållande av ingående mervärdesskatt helt försvunnit. Även om detta är en marginell post är det ytterligare ett inkomstbortfall för staten.

⁶⁹ Tidningsmomsen stadgas i 7 kap 1 § 3 st 1 p ML under "allmänna nyhetstidningar".

4.2.2 ADB – program

Ett särfall som verkligen visar vilka invecklade problem som uppstår vid den elektroniska handeln är behandlingen av ADB-program, eller mjukvara som det populärt kallas. För att komma fram till om en ADB-produkt utgör en vara eller en tjänst krävs en närmare undersökning av programmets natur. Utgångspunkten är att en vara skall vara av materiell karaktär. Traditionellt anses typiska informationsbärare såsom kassetter, videoband, CD och böcker utgöra varor. De är i allra högsta grad materiella. Samtidigt innehåller ovanstående varor nästan alltid någon form av immateriell del. Denna är inte materiell till sin natur och utgör således en tjänst.

För att avgöra om ett fysiskt levererat ADB-program är en vara eller en tjänst i teorin kan man utgå ifrån den huvudsakliga prestationen som inte är upphovsrätten utan själva innehållet i informationsbäraren.⁷⁰ Huvudsaklighetsprincipen förekommer på flera områden i svensk rätt.⁷¹ Huvudregeln i skatterätten är dock en uppdelning i prestationens beståndsdelar – delningsprincipen - förutsatt att de faktiska omständigheterna (t ex en faktura) tillåter detta. ADB-program kan alltså teoretiskt sett delas upp i olika beståndsdelar eller behandlas enligt det huvudsakliga innehållet.

I praktiken görs emellertid en åtskillnad mellan standardprogram och skräddarsydda program.⁷² Med standardprogram avses att den materiella delen är ”slutprodukt”. Ett typiskt standardprogram är ett program som är allmänt tillgängligt för användare och som användarna har möjlighet att använda efter begränsad instruktion.⁷³ Här innefattas exempelvis Microsofts Office-serie och spel. Försäljning och uthyrning av dessa program skall normalt anses utgöra en varuomsättning, om tillhanda-hållandet inte sker digitalt. Om dessa program istället nedladdas av en användare via Internet, är det fråga om omsättning av en tjänst. Med skräddarsydda program avses att den immateriella delen är ”slut-produkten”. Det rör sig alltså om tillhandahållande av en tjänst. Skräddarsydda program utvecklas normalt för köparens räkning enligt specifika krav. Även om arbetet presenteras på ett materiellt ting, alltså en vara, skall hela tillhandahållandet ses som en tjänst. ADB-program delas alltså upp på ett sätt som kanske fungerar teoretiskt, men jag ser framför mig stora gränsdragningsproblem mellan standardprogram och skräddarsydda program. Vad händer när man levererar webbläsare som är skräddarsydda efter en specifik kunds behov?

Det är också intressant att notera att ADB-program är både beroende och oberoende av sättet för distribution för klassificering som vara eller tjänst. Därmed blottläggs en väsentlig inkonsekvens i den skattemässiga behandlingen.

Utöver detta finns ytterligare ett problem. Det gäller tullens behandling av ADB-program. Behandlingen är gemensam för EU-länderna och följer av art 167 i tullens tillämpningskodex.⁷⁴ En vara som importeras (från 3:e land) skall beläggas med mervärdesskatt och man utgår ifrån tullvärdet, 7 kap 8 § ML. När det gäller skräddarsydda program utgår ingen mervärdesskatt vid gränsen, eftersom programmet anses vara en tjänst. Därmed uppstår en skattskyldighet. Den uppstår emellertid inte hos tullmyndigheten eftersom denna inte är beskattningsmyndighet. Att tullmyndigheten inte är beskattningsmyndighet lämnar stort utrymme för intäktsbortfall när det gäller privatpersoners icke yrkesmässiga köp av skräddarsydda ADB-program.

Gäller det istället standardprogram där databäraren är i form av CD-ROM, disketter och magnetband tillämpar EU-medlemsstaternas tullmyndigheter ett reducerat tullvärde. Detta under förutsättning att innehållet inte är spelprogram, multimedia (ex Encarta), interaktivt utbildningsmaterial eller bilder av olika slag (ClipArt

⁷⁰ Hoeren/ Käbisich s 32.

⁷¹ Lodin s 164.

⁷² Alla varor eller tjänster som är nödvändiga led för att en prestation skall kunna utföras är underordnade den ”slutprodukt” som skall säljas eller tillhandahållas. Se även *Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor)* avsnitt 4.4. Detta görs även i Norge, Marianne Scheel, s 312.

⁷³ RSV:s meddelande Im 1987:2.

⁷⁴ Tullmyndigheten i Stockholm, *Tullkodexkommitténs textsamling om tullvärde*, art 165[675], Företagskontroll avdelningen, 1998-12-02.

eller skärmläckning). Med reducerat tullvärde menas att endast bäraren, och inte innehållet, belastas med mervärdesskatt. Det innebär att om en diskett, innehållande t ex MS Word, importerats från 3:e land utgår mervärdesskatten på värdet av disketten. Detta förutsätter att diskettvärdet specificeras. Märk att tullmyndigheten är rätt beskattningsmyndighet i det här fallet. Detta får till följd att den privatperson eller det företag som köper denna diskett kommer att vara skyldig att betala mervärdesskatt på disketten (en försumbar summa) om disketten levereras fysiskt. Om samma produkt istället levereras digitalt är det en tjänst och då utgår mervärdesskatt på värdet av den totala tjänsten (programvaran utan diskett).

Det här är ett typiskt exempel på hur beskattningen brister i neutralitetsavseende. Och resultatet blir ett helt annat om det gäller ett förvärv av en privatperson från ett EU-land. Då anses ett ADB-program som levereras digitalt, oavsett slag, vara omsatt utomlands och behandlas enligt ursprungsprincipen.

4.2.3 Sammansatta transaktioner

Ett särskilt problem för den elektroniska handeln och mervärdesskatten är kategoriseringen av sammansatta transaktioner. En sammansatt transaktion kan se ut på många sätt. Den kan bestå av olika varor och tjänster eller olika tjänster. Därtill kan den bestå av momsbelagda och icke momsbelagda beståndsdelar. Jag har redan berört frågan i avsnitt ADB – program., alltså om mervärdesskatten skall fördelas eller om den skall utgå ifrån den huvudsakliga prestationen. Om man tänker sig att man erhåller en sammansatt tjänst från en Internetleverantör bestående av både epost och en hemsida förtydligas problematiken. Svårigheten är inte själva kategoriseringen utan snarare de skillnader som kan uppstå i olika länders metoder för att kategorisera. Samma typ av tjänst kan, vilket också är mycket troligt, anses omsatt i olika länder.

Även om 6:e direktivet inte adresserar frågan uttryckligen finns särskilda regler för fördelning av ingående skatt vid skattepliktig och icke skattepliktig omsättning, artikel 17(5) och 19. Detta utgör ett stöd för delningsprincipen.⁷⁵ Som jag tidigare nämnt är delningsprincipen också huvudregeln i svensk rätt.

Vad avser sammansatta transaktioner bestående av både varor och tjänster har EG-domstolen i fallet *Faaborg-Geltingen Linien A/S*⁷⁶ kommit fram till att en tjänst som bestod av både färjetransport och servering av mat ombord, skulle anses omsatt enligt reglerna för den huvudsakliga prestationen, i det här fallet färjetransporten. Även om rättsfallet inte är EG-domstolens mest uppmärksammade, visar domen att EG-praxis ger stöd för huvudsaklighetsprincipen. Trots att domstolens utslag kan tyckas logiskt i det aktuella fallet skapar principen om huvudsaklig prestation ett ganska osäkert rättsläge, där skattebetalaren själv kan påverka beskattningen genom särskilda arrangemang av sammansatta tjänster.

I förlängningen kan man ställa sig frågan hur man med bibehållna principer om förutsägbarhet och enkelhet kan dela upp sammansatta tjänster enligt ovan. Är det rimligt att kräva av en säljare att denna skall bekanta sig med praxis? Vad händer om säljaren inte har någon etablering i EU? Hur skall olika EU länders regler harmoniseras?

4.3 Internetleverantörer och on-linetjänster

De som normalt erbjuder privatpersoner och företag uppkoppling till Internet kallas för Internetleverantörer. De fyller en mycket viktig funktion eftersom deras tjänster utgör själva grunden för alla andra tjänster som erbjuds på Internet. Utan dem finns inte den elektroniska handeln. Olika typer av Internettjänster blir ekonomiskt sett allt viktigare och de mervärdesskatterättsliga aspekterna får inte glömmas bort. En Internetleverantör har normalt ett flertal tjänster som omfattar allt från själva uppkopplingen genom modem eller nätverk till epost, newsgroups, chatrooms osv. Dessa tjänster är av många olika slag. Att erbjuda tillgång till Internet har många likheter med en ren telekommunikationstjänst, när detta sker mot vederlag.⁷⁷ Genom att

⁷⁵ Se exempelvis Lodin s 164. Principen tillämpas så att om en sammansatt prestation består av 30% tjänst och 70% produkt så fördelas skattskyldigheten 30-70 och kan även medföra olika skattesatser och peka ut olika skattejurisdiktioner.

⁷⁶ ECJ C-251/ 94.

⁷⁷ Läsaren bör notera att det finns en mängd leverantörer som erbjuder gratis Internet tjänster t ex Spray.se, YahooGeocities m fl. Dessa faller utanför resonemanget.

erbjuda kunderna en IP- adress och göra det tekniskt möjligt för kunden att få signaler, eller i varje fall information från Internet, utför Internetleverantören en tjänst som kan jämföras med definitionen av telekomtjänster.⁷⁸

Klassificering av dessa tjänster kan bli avgörande för var de skall anses omsatta. Om de anses utgöra normala tjänster så skulle detta innebära en tillämpning av ursprungsprincipen fullt ut. Detta oavsett om köparen i Sverige är näringsidkare eller privatperson. Men som jag skall visa är dessa tjänster mycket snarlika telekommunikationstjänster eller i varje fall intellektuella tjänster, vilket komplicerar situationen. I det följande tittar jag närmare på Internetleverantörens typiska tjänster och hur de kategoriseras och vilken beskattning detta leder till.

4.3.1 Epost, Chat och Newsrooms

Eposthantering består oftast av ett antal olika delar. Internetleverantören skapar en epostadress och ett e-postkonto (eller lagringsutrymme). Den viktigaste delen i tjänsten är emellertid inte själva lagringen utan det är befordrandet, möjliggörandet av kommunikation eller sändandet av epost för användarens räkning. En e-posttjänst bör, enligt min mening, också anses utgöra en telekommunikationstjänst.

Vad beträffar newsgroups och chatrooms är detta ett kanske mera otydligt fall. En newsgroup är en avancerad form av epost för olika grupperingar. Chat är en kommunikationstyp som fungerar precis som epost med den skillnaden att meddelandet som skickas visas på en hemsida tillsammans med andra meddelanden i realtid. Dessa tjänster är rimligtvis också transmissioner och bedömningen torde vara densamma.

Är förvärvaren i Sverige en näringsidkare anses tjänsten omsatt i Sverige. Det innebär att förvärvaren, och inte säljaren, är skattskyldig i Sverige. Denna ordning kan tyckas tillfredsställande när säljaren är en EU-aktör som är underkastad de gemensamma mervärdesskattereglerna. Men vad händer när USA, eller något annat land utanför EU, inte anser att det rör sig om en telekommunikationstjänst och förespråkar beskattning i ursprungslandet. Här lämnas utrymme för dubbelbeskattning vilket ytterligare ökar vikten av en internationell överenskommelse. Om det istället är en privatperson i Sverige köper en komplett Internettjänst av amerikanska AOL där epost ingår skall, förutsatt att tjänsten anses utgöra en telekomtjänst, tjänsten anses omsatt i Sverige. Säljaren, AOL, blir skattskyldig. Här uppstår den kontrollproblematik som är den kanske viktigaste vad gäller den elektroniska handeln mellan företag i 3:e land och privatpersoner i Sverige.

Om nu dessa tjänster anses vara telekommunikation uppstår även andra problem. Som jag redan visat har EU täppt till "the American Route". Medlemsstaterna kan, avseende telekomtjänster tillämpa 6:e direktivets 9(3)(b). Därmed anses tjänsten omsatt, och beskattningsbar, där den nyttjas ("effective use and enjoyment") om detta är inom EU:s gränser. Vissa EU-medlemsstater har i sann protektionistisk anda fastställt att nyttjandet skall vara knutet till var en person är bosatt.⁷⁹ Detta skapar ytterligare utrymme för dubbelbeskattning. Men de viktigaste konsekvenserna kommer av att utländska Internetleverantörer anses skattskyldiga i EU. 1997 antogs ett tillägg till artikel 9 som fastställer att tele-kommunikationstjänster skall anses omsatta där köparen har sitt affärsställe, om säljaren är utanför EU och där säljaren har sitt affärsställe om säljaren befinner sig innanför EU.⁸⁰ Det är avsett att börja gälla i år. För utländska aktörer skall det fortsättningsvis räcka med mervärdesskatteregistrering i en medlemsstat. Även om denna ordning förenklar situationen till viss del skapar den också många frågeställningar. Hur skall skattemyndigheterna kunna kontrollera vilka användare som har Internetleverantörer i utlandet? Hur skall leverantörerna veta om det är privatpersoner eller företag som utnyttjar tjänsterna? Hur skall säljaren veta hur köparlandet kategoriserar de aktuella tjänsterna?

4.3.2 Hemsidor och domännamn

Att erbjuda hemsidor är att hyra ut minneskapacitet. I vissa fall kan användaren få tillgång till kringtjänster såsom färdiga applikationer ("java scripts", "cgi scripts" osv) för att förhöja värdet av hemsidorna. Den huvudsakliga prestationen är dock uthyrning av minneskapacitet. Denna typ av tjänst är inte en transmission.

⁷⁸ Hoeren/ Käbisich, s 42.

⁷⁹ Österrike, Belgien, Finland och Spanien, se vidare not 156, Hoeren/ Käbisich.

⁸⁰ Proposals for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the arrangements applicable to telecommunications services of 3 February 1997, 97/C78/05.

Administrationen av domännamn är egentligen inget mer än att anknyta ett domännamn till ett redan befintligt IP-nummer. Denna typ av tjänst kan inte anses utgöra en telekommunikationstjänst. Tjänsterna ovan skulle kunna benämnas intellektuella, men jag finner det svårt att hitta en lämplig kategori i 5 kap 7 § ML. Den kan således anses följa ursprungsprincipen och anses omsatta där tjänsten tillhandahålls.

4.4 Omsättningsställe för tjänster

Som jag tidigare nämnt uppkommer särskilda problem till följd av att den elektroniska handeln har en särskild infrastruktur. Enligt 5 kap 8 § ML anses en tjänst omsatt där säljaren har ett fast driftsställe eller motsvarande varifrån tjänsten tillhandahålls. Hur skall ett affärsställe eller framförallt ett fast driftsställe identifieras med den nya teknologin?

4.4.1 Fast driftsställe

EG-domstolens ställningstagande i Berkholz - fallet⁸¹ visar att det ställs ganska höga krav på vad som skall anses utgöra ett fast driftsställe. Det är således rimligt att dra slutsatsen att platsen för en server eller någon annan datoriserad utrustning inte kan användas för att skattemässigt binda säljaren till platsen. Björn Westberg skriver att ett företag som tillhandahåller programvaror, böcker eller annan digital information i normalfallet inte kan anses bedriva någon verksamhet från ett land enbart därför att det har placerat en server eller annan elektronisk utrustning där.⁸² Om detta råder konsensus i de flesta EU-länderna.⁸³

Men frågan är inte helt okontroversiell. Även om praxis avseende OECD:s modellavtal för dubbelbeskattningsavtal inte är direkt tillämplig på mervärdesskatteområdet, har frågan diskuterats inom ramen för modellavtalets artikel 5.⁸⁴ Utifrån denna artikel kan en rimlig slutsats vara att en Internetleverantörs tjänster, som genom en server utförs i ett annat land, skulle kunna bedömas på annat sätt.⁸⁵ Det skulle kunna utgöra ett fast driftsställe. I ett förslag till revision av OECD:s kommentar till artikel 5 har man kommenterat ett antal olika situationer på inkomstskattens område där parterna använder sig av teknik för elektronisk handel.⁸⁶ Man gör en viktig åtskillnad mellan "computer equipment, which could thus constitute a permanent establishment in these circumstances, and the data and software which is used by the equipment." Detta betyder att hemsidor inte kan anses utgöra fasta driftsställen. Istället inriktar man sig på den fysiska servern. Servern som är värddator för ett flertal hemsidor anses inte heller, annat än under mycket speciella omständigheter utgöra ett fast driftsställe för ett företag vars hemsida de administrerar. Jag vill återigen understryka att dessa slutsatser gäller inkomstskattens område.

Man skulle kunna dra vissa liknande slutsatser om "artificiella agenter"⁸⁷ som också skulle kunna utgöra fasta driftsställen.⁸⁸ Det skall sägas att diskussioner på detta område också förs främst vad avser inkomstskatten. Björn Westberg gör dock en mycket viktig anmärkning.⁸⁹ Han menar att en dylik agent varken är en fysisk eller juridisk person och helt saknar rättshandlingsförmåga.

⁸¹ ECJ Case 168/84, *Günther Berkholz v Finanzamt Hamburg Mitte-Altstadt*.

⁸² Björn Westberg, *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?*, s 109.

⁸³ Uttalande av Eva Dryselius, RSV, under intervju.

⁸⁴ OECD:s Fiscal Committee modellavtal för dubbelbeskattningsavtal på inkomst- och kapitalbeskattningsområdet 1963 (reviderad 1977).

⁸⁵ Björn Westberg, *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?*, s 109

⁸⁶ OECD, *Draft proposed revision to Article 5 concerning electronic commerce*, <http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/art5rev.pdf>

⁸⁷ För en utförlig beskrivning av företeelsen "agenter" se Erik Woodcock, *Mobila Agenter*, IT-rättsliga observatoriets rapport 4/98 s 21.

⁸⁸ Björn Westberg, *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?*, s 109.

⁸⁹ A a s 110.

En annan fråga som behandlats i doktrinen är om flera servrar med en hög grad av automation skulle kunna bedömas annorlunda.⁹⁰ Att döma av OECD:s förslag till reviderad kommentar framstår chansen som liten. Tanken bakom analogin är att ett nätverk av olika servrar skulle kunna leda till en fullständig transaktionscykel och att en sådan företeelse inte skulle följa den princip som framkommit i Berkholz-fallet. Jag bedömer denna möjlighet som ganska liten. Man kan finna stöd utifrån en analogi till ARO Lease-fallet.⁹¹ ARO Lease BV (ARO), en billeasingfirma i Nederländerna, hade etablerat sig genom särskilda agenter i Belgien. Verksamheten riktade sig mot både Belgien och Nederländerna. De belgiska kunderna, företrädesvis privatpersoner, ingick avtal om billeasing med agenterna som erhöll kommission från ARO. Bilarna registrerades och levererades direkt till Belgien, där även vägsatser betalades och bilmodellerna visades upp före köp. EG-domstolen ansåg, i enlighet med tidigare praxis, att ARO inte kunde anses ha ett fast driftsställe i Belgien, eftersom företaget saknade personella och tekniska resurser i Belgien på permanent basis. I linje härmed ansågs bilarna sålda i Nederländerna där ARO hade sitt affärsställe. Att de fanns ett stort antal handelsagenter, som i en långsökt analogi skulle kunna jämföras med servrar, påverkade inte EG-domstolens bedömning. EG-domstolen har sedermera också befast dessa höga krav på permanenta personella och tekniska resurser i fallet *Lease Plan Luxembourg*.⁹²

Ytterligare ett fall gällande en verksamhets eventuella status som fast driftsställe avgjordes i fallet DFDS A/S.⁹³ DFDS var ett danskt rederi med ett representationskontor (dotter) i Storbritannien (DFDS Ltd), varifrån bokningar för privatresor, försäljning och hamnadministration sköttes. Brittiska skattemyndigheten såg på verksamheten som ett i Storbritannien beläget fast driftsställe. Detta bestreds av det danska huvudkontoret. EG-domstolen utgick ifrån Berkholz-fallet och fann att Danmark mycket riktigt var DFDS affärsställe. Det skulle således vara enklast att beskatta verksamheten i Danmark. Men samtidigt skulle det vara orimligt att inte beakta var den faktiska försäljning och marknadsföringen skedde. Detta eftersom skatteintäkten i realiteten uppkommer där. EG-domstolen prövade i ett första steg hur verksamheten var uppbyggd och vilket beroendeskap som rådde mellan dotter och moder. Förhållandet tydde på att den engelska dottern, ur främst en kontraktuell synvinkel, var tillräckligt autonom för att utgöra ett fast driftsställe. Efter att också ha prövat minimikraven, uttryckta i Berkholz, för personella och tekniska resurser fastslog EG-domstolen att DFDS Ltd utgjorde ett fast driftsställe.

I flera rättsfall har således EG-domstolen behandlat frågan om fast driftsställe. Tyvärr har det ännu inte skett i något fall av elektronisk handel. Möjligen kan man se en tendens i att ett större mått av restriktivitet möter transaktioner med utländska aktörer.⁹⁴ Jag tolkar detta som att man trots vissa protektionistiska motiv vill erbjuda förutsägbarhet för externa aktörer. Tydligt är också att begreppet omges av ganska konkreta kriterier såsom storlek på en organisation, tekniska och personella resurser, kärnverksamheter mm.

Det kan tyckas att behovet av en effektiv taxering bör gå före kravet på fysiska kriterier. Annars kan den ganska snäva definitionen av begreppet fast driftsställe, formad av EG-domstolen, disponeras av säljaren när han så finner det erforderligt. Detta beror inte minst på att den elektroniska tekniken ger ganska stora möjligheter att förändra fysiska och geografiska förutsättningar. Ett exempel kan vara att ett företag som vill undvika att klassificeras som fast driftsställe köper in vissa nyckeltjänster (t ex personal). Det är möjligt att EG-domstolen har underskattat betydelsen av närstående tjänster till den elektroniska handeln såsom marknadsföring, lagerhållning, betalningsflöden och interaktiv kommunikation. Enligt min åsikt behöver nog EG-domstolen pröva de särskilda förutsättningar som gäller vid elektronisk handel. EG-domstolen kan ha överskattat behovet av lokal och fysisk närvaro i framtidens Internetsamhälle. Naturligtvis finns det ingenting som hindrar utländska aktörer, icke etablerade inom EU, att undkomma skatt vid direkt elektronisk handel.

RSV:s definition gör gällande att fast driftsställe på mervärdesskatte-området i princip sammanfaller med på punktskatteområdet.⁹⁵ Det betyder att det skall finnas en affärsetablering som betjänas av människor d v s en anordning - en lokal. Det kan också röra sig om maskiner eller utrustning. Denna affärsetablering skall vidare

⁹⁰ Hoeren/ Käßlich s 46.

⁹¹ ECJ C-190/95 Hoeren/ Käßlich s 46, min slutsats skiljer sig något från dessa författares.

⁹² ECJ C-390/96 of May 7 1998, *Lease Plan Luxembourg vs Belgium*,

⁹³ ECJ C-269/95 DFDS A/S.

⁹⁴ Doernberg/ Hinnekens s 264.

⁹⁵ *Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor)*, avsnitt 3.1.

vara stadigvarande d v s ha en viss grad av varaktighet. De aktuella varorna skall slutligen tillhandahållas från eller genom denna affärsetablering och företagens rörelse skall, helt eller delvis, bedrivas från denna affärsetablering.

4.4.2 Nyttjande ("effective use and employment")

Som jag tidigare redogjort för möjliggör 6:e direktivets 9(3) tillsammans med 9(2)(e) (och de särskilda reglerna om telekommunikationstjänster) att medlemsstaterna fastställer att en tjänst är omsatt där den utnyttjas. Regeln syftar till att undvika dubbelbeskattning och utebliven beskattning. Eftersom ingen definition återfinns i själva direktivet uppkommer ett antal särskilda problem för den elektroniska handelns del. Återigen skapar de nya tekniska förutsättningarna diskrepanser i tolkning och tillämpning.

Ett exempel på detta är att vi i Sverige har tolkat "effective use and employment" till att motsvara "exclusive use and employment".⁹⁶ Även om detta kan utgöra en obetydlig semantisk skillnad kan den skillnaden leda till tolkningssvårigheter. En objektiv tolkning leder fram till att "use" syftar på det fysiska användandet av en vara och "employment" till nyttjandet av en tjänst. Vissa författare menar dock att en teleologisk tolkning indikerar att passagen avser träffa konsumtion av främst tjänster.⁹⁷ Det är också min personliga övertygelse att regeln bäst tolkas i enlighet med lagstiftarens syfte – att stävja skatteflykt vid nyttjandet av vissa särskilda tjänster.

Även om man kan komma fram till den bästa tolkningsmetoden kvarstår frågan om tillämpning. Var skall man anse att en reklam- eller GSM tjänst utnyttjas? Om GSM operatören är amerikansk och abonnenten är en icke EU-medborgare, kan tjänsten anses omsatt inom EU? Blir det någon skillnad om abonnenten är EU-medborgare? En teleologisk tolkning av begreppet leder till slutsatsen att lagstiftaren sannolikt inte avsåg att dessa konsumtionsregler skulle träffa den förra situationen.⁹⁸ Man kan följaktligen konstatera att det finns ett implicit medborgarskapskriterium i begreppet "effective use and enjoyment".

⁹⁶ Doernberg/ Hinnekens s 266. Se även Westberg i Skattenytt 1994 s 669.

⁹⁷ A a s 266.

⁹⁸ A a s 267 med vidare hänvisning till UK IFA Bransch, *Comments on Electronic Commerce Report (8 April 1998)*. Enligt denna skrift skall icke EU-medborgare inte omfattas av avvikelsereglerna (derogation). De skall således inte leda till beskattning.

5 ANALYS

EU-kommissionen anser att privatimporten, som tidigare varit en relativt ovanlig företeelse, kommer att ge skattemyndigheterna de största problemen. Det flesta som jag har intervjuat och talat med har samma uppfattning. Kommissionen väntar sig i och för sig inte att problem av de här slaget kommer att få ekonomisk betydelse förrän år 2001. Här måste jag opponera mig. Jag vet inte var kommissionen drar gränsen för vad som är av ekonomisk betydelse. Men helt klart är att konsumenternas vanor på Internet är i ett kritiskt skede. Därför menar jag att en reglering som kommer först när problemen får ekonomisk betydelse kommer för sent. Jag kan också bara förvånas över att man ännu inte försökt mäta hur stort mörkertalet är, d v s skattebortfallet, avseende direkt elektronisk handel.

Hur skall man då komma åt privatkonsumenters direkta elektroniska handel med aktörer utanför EU? Kommissionen menar att det kan bli aktuellt med ett ”system” för beskattning av dylika tjänster. Den främsta motiveringen till detta är en protektionistisk tolkning av neutralitetsprincipen, d v s att man vill skydda EU-aktörer som måste ta ut mervärdesskatt för de tjänster som tillhandahålls inom EU. Här vill jag stanna till och peka på de politiska konsekvenserna av en dylik policy. Visst kan man resonera i termer av att inga EU-regler skall medföra nackdelar gentemot tredje land. Samtidigt finns idag redan ett flertal konflikter mellan EU och USA inom ramen för GATT och WTO. Det skulle, menar jag, ytterligare nära konflikten om EU valde att sätta upp hinder för den elektroniska handeln över gränserna istället för att direkt försöka åstadkomma en internationell lösning. Dessutom är det min bestämda uppfattningen att kommissionen i alltför stor utsträckning betraktar mervärdesskatten som en självklarhet

Kommissionens övergripande syfte är att tjänster som tillhandahålls för konsumtion inom EU skall beskattas inom EU oavsett hur de tillhandahålls. Jag vill understryka att EU bara är villigt att tillämpa ursprungsprincipen avseende inomgemenskaplig handel. EU:s mervärdes-skattejurisdiktion skall innefatta allt som konsumeras (destinations-landsprincipen) inom EU. Det skall dock sägas att man är ute efter en konsekvent tillämpning, d v s avsikten är att EU:s aktörer skall få dra av mervärdesskatt på insatsvaror som är ägnade till konsumtion utanför EU. Hur detta skall lösas är dock oklart. Jag tror att den eventuella lösning man till slut väljer inte kommer att vara den teoretiskt bästa, utan den som överhuvudtaget är praktiskt genomförbar. Kommissionen förespråkar ett anpassningsarbete mot ett gemensamt system för mervärdesskatteclearing inom EU.

5.1 Anpassningsarbetet

Kommissionens viktigaste riktlinjer angående anpassningsarbetet är att:⁹⁹

- anpassa befintliga mervärdesskatter och undvika att skapa ytterligare skatter, och att
- för alla transaktioner inom EU, som leder till konsumtion inom EU, skall gällande regler om mervärdesskatt tillämpas. Detta gäller emellertid inte alltid för leveranser från länder utanför EU.

Utöver detta har man, som jag tidigare redovisat i denna framställning, tagit den viktiga ståndpunkten att vissa varor som kan levereras i digital form skall behandlas såsom tjänster. Denna linje har också förts av EU i WTO.

Den bästa lösningen, tror jag, skulle vara en lösning inom ramen för OECD eller WTO. Det har också varit en strävan från medlemsstaternas sida. Inför Ottawa-konferensen klargjorde kommissionen ett antal riktlinjer i fråga om den indirekta skattens framtid i samband med den elektroniska handelns framväxt. Bakgrunden är, som även framgår av tidigare yttrande från kommissionen¹⁰⁰, att man från EU:s sida är angelägen om att införa ett gemensamt mervärdesskattesystem baserat på ursprungsbeskattning (med modifikation) och en enhetlig beskattningssort. På denna ort skall en och samma aktör kunna redovisa och dra av skatt för samtliga

⁹⁹ KOM (98) 374 slutlig.

¹⁰⁰ Se exempelvis KOM (96) 328 slutlig.

mervärdes-skattepliktiga transaktioner inom EU. Förslagen känns knappast kontroversiella eftersom de inte är allt för konkreta.

Den första riktlinjen, och kanske den viktigaste signalen till industrin, var att inga nya skatter skulle införas.¹⁰¹ Där följde kommissionen den amerikanska modellen. Den andra riktlinjen var klassificeringen av varor och tjänster inom EU som nämnts tidigare. Den tredje riktlinjen var frågan om mervärdesskattesystemets neutralitet och den förväntade ökningen av leveranser från länder utanför EU till slutkonsumenter inom EU.

Den fjärde riktlinjen var enkelhet. Härefter ligger allt vad trovärdighet, tillämplighet och effektivitet heter. Den näst sista riktlinjen avsåg kontrollen och tillämpningen i systemet. Slutligen menar kommissionen att administrationen och inställningen från de nationella myndigheterna måste vara öppen och positiv mot den nya tekniken. Då blir det också möjligt för dem som bedriver elektronisk handel att fullgöra sina skyldigheter.

Produkten av dessa riktlinjer är idag själva mandatet för kommissionen när de arbetar med frågan. Sammanfattningsvis utgår alltså kommissionen från att:

- inga nya indirekta skatter skall övervägas i detta skede och att alla krafter skall ägnas åt att modifiera det befintliga skattesystemet där det behövs,
- tillhandahållande av varor som leder till att en mottagare kan förfoga över varan i digital form via ett elektroniskt nätverk skall ses som tillhandahållande av tjänster,
- tjänster som tillhandahålls för konsumtion inom EU skall taxeras inom EU och de som tillhandahålls för konsumtion utanför EU inte skall vara underkastade EU:s mervärdesskatt, låt vara att avdragsrätten gäller för ingående mervärdesskatt.

Kommissionen säger sig tidigt ha insett att det bästa bidraget till det internationella samarbetet är en sammanhängande, enhetlig metod för att få mervärdesskatten att fungera med den elektroniska handeln.¹⁰² Som jag tidigare gjort gällande ställer jag mig tveksam till om det är rätt väg att gå att ytterligare stärka ”fortress Europe”. Dessutom är jag osäker på om EU klarar att skapa ett externt gränssnitt som kan fungera mot omvärlden.

5.2 Konkreta förslag

5.2.1 Handel mellan företag

Kommissionen har angett några olika möjliga sätt att modernisera 6:e mervärdesskattedirektivet. Kommissionen tror att en kombination av att använda förvärvsbeskattning vid transaktioner mellan företag och att införa registreringstvång inom EU för leverantörer till privatkonsumenter skulle kunna vara ett mer realistiskt angreppssätt. Ingen av dessa två metoder skulle innebära några större förändringar i rådande system eller för nationella skatteförvaltningar. Redan befintliga mekanismer skulle kunna användas och det skulle vara ett tillämpligt regelverk för företag som vill följa ramen för beskattningen.

Det har funnits en generell acceptans i debatten hittills att en mekanism av förvärvsbeskattningstyp (”reverse charge”) skall tillämpas på transaktioner mellan företag samt att leverantörer skall ta ut skatten av privatkonsumenterna. Det första kravet för att ett sådant system skall kunna implementeras är att leverantören har en pålitlig metod med vilken han kan skilja skattskyldiga företag från privatkonsumenter. Även om det idag inte finns sådana mekanismer är det ett möjligt krav att ställa på framtida system.

Personligen tror jag att ett sådant system är genomförbart. Tekniken finns och det återstår att se om viljan finns. Kommissionen pekar ut industrin, skatteförvaltningar, infrastrukturföretagen och ”authentication bodies”¹⁰³ som samarbetspartners i ett dylikt system. Som exempel nämner man att de regler som lagts fram i

¹⁰¹ Ewa Hedlund, *Alltför lätt att undvika skatt på e-handel*, Veckans Affärer, 1998-06-08.

¹⁰² *Harmonisation of turnover taxes*, XXI/99/1201-EN.

¹⁰³ För mera information om ”authentication bodies” rekommenderas Christina Hultmark, *Elektronisk handel och avtalsrätt*, s 34.

direktivet om elektroniska signaturer innehåller tekniska möjligheter att lägga till momsregistreringsuppgifter.¹⁰⁴

Detta system som kommissionen kallar "VAT- status Verification Procedure" hindras alltså inte av några tekniska problem, eftersom autenticitet vad avser signaturer redan idag anses vara ett måste för att den elektroniska handeln skall kunna blomstra. Jag vill dock göra läsaren uppmärksam att en dylik lösning än så länge är på en högst teoretisk nivå. Det är långt från tanke till genomförande.

Ett problem är att leverantörer idag inte har tillgång till momsregistreringsuppgifter annat än genom förfrågningar hos skattemyndigheter. Det följer bland annat av 6:e mervärdesskattedirektivet att uppgifter om momsregistrering skall lämnas utan dröjsmål mellan nationella skatteförvaltningar. Kommissionen ser två möjliga vägar att möjliggöra en redovisning av transaktionerna trots det nya sättet för transaktioner. För det första kan man tänka sig att medlemsstaternas skatteförvaltningar skapar möjligheter för uppgiftsutlämning av momsregistreringsstatus på ett mer effektivt sätt. Jag tror att kommissionen avser ett on-line system som skulle tillåta att flera olika användare kunde hämta uppgifter samtidigt. För att detta alternativ skall vara genomförbart måste själva förfrågan kunna ske lika snabbt och effektivt som själva transaktionen. Med andra ord måste den vara integrerad i transaktionsstrukturen för att inte utgöra ett hinder.

Ett annat alternativ är att delegera ansvaret för momsregistrerings-uppgifterna till en tredje part. Denna skulle även kunna ansvara för autenticiteten i andra delar av den elektroniska handeln t ex vad avser signaturer.¹⁰⁵ Om man på detta sätt överför ansvaret till näringslivet måste villkoren nog övervägas. Det verkar tydligt att tendensen inom autenticitetsutvecklingen är mot privata alternativ.

5.2.2 Privatkonsumenter

Vilka idéer har då kommissionen för att klara av privatimport? För att försäkra sig om att inte förlora mervärdesskatt inom jurisdiktionen för konsumtion i EU, menar kommissionen att någon form av identifikation av en icke momsregistrerad köpare måste finnas. Men i en internationell ordning är det naturligtvis svårt att fastställa regler utan att ha kommit överens om hur konsumtion definieras och vad jurisdiktionen omfattar.

Kommissionen tror att karaktären på transaktioner till privat-konsumenter kommer att vara generellt mindre strukturerad än mellan t ex företag. Vidare tror kommissionen att affärsförhållandet kommer att vara mindre långvarigt. Det kan jag självklart hålla med om.

Kommissionen menar att en lösning skulle kunna vara att skattemyndigheterna krävde namn och adress på alla privatpersoner som handlar av ett företag. Konkret skulle detta innebära att man utformade en fråga från företagets sida vid varje transaktionstillfälle som i princip har innebörden "vill Du betala skatt eller inte?". Därför är det av stor vikt att informationen som erfordras i samband med en transaktion är opartisk. Här menar kommissionen att företag som vill vara framgångsrika inom Internethandel måste kunna erbjuda ett försäljningssystem som kan räkna fram och debitera den skatt som följer av konsumentens geografiska belägenhet. Rent praktiskt tror man från kommissionens sida att detta kan möjliggöras med hjälp av mellanmän ("transaction administrators") som har tillgång till all den nödvändiga informationen. Fördelen med en tredje part är att de kan behålla informationen på ett ställe och således uppfylla integritetskrav mm.

5.2.2.1 Mellanmännen

Kommissionen ser framför sig ett antal olika möjligheter för utformningen och organisationen av dessa oberoende parter enligt nedan.

- DNS och IP administratörerna

De som idag handhar domännamnregistreringen och tilldelar IP-nummer skulle kunna ha hand om ett eventuellt transaktionsadministrations-system. Poängen med att låta dessa handha administrationen skulle vara att de redan idag har tillgång till kunskapen om hur Domain Name System (DNS) och IP fungerar. Samtidigt

¹⁰⁴ Förslag till Parlamentet och Rådet om en gemensam ram för Elektroniska signaturer, KOM (99) 195.

¹⁰⁵ Jfr Certified Authentication authority, Christina Hultmark/ Svenska Tekniska Attachéer.

erbjuder själva teknologin begränsade möjligheter att på ett säkert sätt koppla en skattejurisdiktion till en konsument vid tillfället för transaktionen. Jag tror inte på denna lösning. Informationen som en enskild DNS administratör har tillgång till är begränsad. Det är en sak att veta att det sänds ett or och nollor. Det är en helt annan sak att veta vad det faktiskt är som kommuniceras.

- **Nätverksoperatörerna**

Det finns en uppfattning att nätverksoperatörerna, eller de som tillhandahåller Internettjänsterna (anslutning, nätverk och säkerhet), skulle kunna utnyttja sina system och befintlig information i t ex emailkataloger för skatteändamål. Men idén är långt ifrån konkret och utvecklad. Jag bedömer att möjligheterna här, liksom i föregående alternativ är relativt små.

- **Huvudmännen för betalningsinfrastrukturen**

Ett rimligt och ganska naturligt antagande är att banker, kreditinstitut och företag som administrerar betalningssystemen har total kontroll över var transaktionsparterna befinner sig. Så länge affärer görs över nätet kommer det aldrig att finnas någon absolut anonymitet som t ex är fallet när vi vanligtvis handlar med kontanter. Man kan tänka sig att de rutiner som idag hindrar kunderna hos betalningstransaktionsföretagen att få reda på någonting mer än huruvida täckning finns och kortet är giltigt kan utökas. Här skulle t ex skattemässig hemvist kunna meddelas för att säljföretaget sedermera skulle kunna debitera skatt. Kommissionen menar att detta praktiskt skulle kunna lösas med en indikation av "jurisdiction of origin". Denna skulle vara avgörande för slutsatsen om var konsumtion skulle äga rum. Själva informationen skulle kunna vara fakturerings-adress, jurisdiktionen för kontohavarens bank, om e-cash används hand-havande bankens ställe.

Jag tror att den bästa tekniska lösningen är att följa betalnings-strömmarna (sista alternativet). Betalningsströmmarna är precis som mervärdesskatten kopplade till transaktionen. Trots att det finns långtgående system för att kunna skapa anonymitet för betalaren kommer de elektroniska betalningssystemen alltid kräva någon form av verifiering eller informationsutbyte som också medger överföring av för mervärdesskatten nödvändig information. Samtidigt vill jag rikta läsarens uppmärksamhet på sekretess- och integritetsfrågorna. Att informationen finns där är klart. Men kan den göras tillgänglig på ett sätt som tar hänsyn till integritet och banksekretess? Jag ställer mig tveksam.

5.2.2.2 Nödvändig information

För att ett mervärdesskatterapporteringsystem skall fungera, krävs att säljare (och i allmänhet köpare) har tillräckligt med information. Som ett minimum fordras att de vet vilken skattesats som skall tillämpas och vem de skall redovisa denna för. Dessutom bör de veta vilken kundens skatte-status är och vilken skattejurisdiktion kunden faller under.

En del av informationen kan inte komma annat än från berörd myndighet som här fyller en viktig funktion genom att tillhandahålla relevanta uppgifter. Kommissionen medger att oavsett vilket system som till slut kommer att användas så krävs ett fast regelverk som också erbjuder kontrollmöjligheter. Här kan vissa svårigheter uppstå eftersom EU saknar kompetens vad gäller utomgemenskapliga juridiska och fysiska personer. Målet skall vara att få företagen att följa reglerna av egen fri vilja.

5.2.3 Alternativ till frivillig efterföljning av skatteregler

När en säljare befinner sig utanför de EU-ländernas jurisdiktioner kan lokala skattemyndigheter aldrig uppnå någon särskilt hög grad av kontroll. Ett sätt att lösa detta skulle vara att kräva att mellanmannen (betalningsförmedlaren, nätadministratören m fl) tog ut skatt. I de flesta fall använder köparen (inom EU) betalningsmedel som administreras av en inomgemenskaplig bank.

Förutom att banksektorn inte välkomnar åtagandet finns en del praktiska problem. Även om banken har möjlighet att avgöra inom vilken jurisdiktion köparen befinner sig, har banken inte tillgång till erforderlig information från skattemyndigheterna. Även här måste något fungerande system eller en mekanism skapas för att banken skall kunna ta ställning till huruvida kunden är skyldig att erlägga mervärdesskatt.

Möjligen kan man tänka sig att man ålägger slutkonsumenten en redovisningsskyldighet. Denna skulle dock i sin tur skapa en överskådlig mängd transaktioner som skulle vara i det närmaste omöjlig granska.

5.2.4 Registrering

Skattesystemen i de olika länderna anses vara ett av de främsta hindren för att Europa skall kunna gynnas av en blomstrande Internethandel. En förenklad och harmoniserad administration är en förutsättning för att kunna arbeta vidare med hur problemen skall lösas. Generellt gäller att säljare verksamma inom EU är skyldiga att betala skatt där de har sitt fasta driftställe eller är momsregistrerade. Om slutkonsumenten befinner sig utanför gemenskapen utgår ingen mervärdesskatt. Dessa regler måste på något sätt också gälla företag baserade utanför EU som gör affärer inom EU. Från kommissionens sida menar man att dylika företag skall se mervärdesskatten som en integrerad del av förutsättningarna för en närvaro på den europeiska marknaden. Genom att kräva att företag som vill verka i något EU-land skall registrera sig hoppas man uppnå detta. Samtidigt måste man noga överväga var gränserna för krav på momsregistrering skall gå. Naturligtvis kan man inte kräva att företag med engångstransaktioner eller ringa värde skall registrera sig. Registreringen kan gå till på tre sätt. Man kan kräva att operatörer skaffar ett fast driftställe i något EU land eller att operatörer momsregistrerar sig i varje skattejurisdiktion där de vill verka. Men mest rimligt är att operatörer momsregistrerar sig i ett EU land där de kan redovisa samtliga EU transaktioner. Jag tror att Kommissionen avfärdar andra alternativ som medger olika skattesatser för on-line handel. Samtidigt understryker man att möjligheterna att ta fram en modell som är enkel, försvåras av att det i dag råder mervärdesskattesatser i Europa från 0-25%. Olikheter i definitionen av tjänst måste elimineras och ett förenklat regelsystem måste skapas.

5.3 Administration

Kommissionen lyfter fram de nationella skattemyndigheterna som nyckelinstitutioner. Elektronisk fakturering utan fysiskt underlag måste accepteras. Dessutom bör man på sikt kunna avge deklARATIONER och redovisning av mervärdesskatt på elektronisk väg. EU-kommissionen har gått ut hårt och arbetet på detta område skall utvärderas till hösten 1999. Något resultat har ännu inte redovisats men jag tror för egen del att kommissionen inte kommer att uppnå någon större förändring på så kort tid. De nationella skatteförvaltningarna har tidigare visat tendenser till att vilja maximera sin kontroll över Internethandeln, vilket enligt kommissionen skapar en oundviklig spänning mellan kontrollsträvanden och det så viktiga arbetet för att underlätta den elektroniska handeln. Kommissionen är noga med att poängtera hur viktigt det är att skattemyndigheterna i medlemsstaterna accepterar den nya tekniken.

5.4 Intervjuer

Detta avsnitt grundas på intervjuer som jag har gjort under min uppsatsperiod med nyckelpersoner i utredningsarbetet kring mer-värdesskattefrågor. Intervjupersonerna är Arthur Kerrigan ("Administrateur Pincipal") och Bo Forvass, skatteexpert, på EU kommissionen, Eva Carlsson, handläggare på finansdepartementet samt Eva Dryselius, handläggare på Riksskatteverket. Intervjuerna rör det som diskuterats och av naturliga skäl kan vissa upprepningar förekomma. Vad avser intervjuerna i allmänhet är de personliga d v s det är inte frågan om officiella uttalanden ifrån departement eller organ. Intervjuerna gjordes huvudsakligen under våren 1999

5.4.1 Kommissionen

Arthur Kerrigan berättar för mig att kommissionen började se på frågan om elektronisk handel och implikationerna för den indirekta skatten för c:a två år sedan. Kommissionen producerade en interimrapport för i april -98 där de kom fram till att nya skatter inte var ett alternativ i detta skede utan att vissa justeringar måste göras i den nuvarande lagstiftningen. I ett första skede valde kommissionen att ta fram riktlinjer för taxeringen av den elektroniska handeln. Riktlinjerna, som jag redovisat tidigare i arbetet, antogs av ministrarna och utgör idag det mandat som kommissionen har för att fortsätta arbetet med taxeringsfrågan. Riktlinjerna var också det underlag som EU tog med sig till OECD:s årliga ministermöte i Ottawa (se avsnitt Anpassningsarbetet).

Jag förstår av Kerrigan att han anser att principfrågorna som diskuterades i Ottawa var avgörande. USA enades med EU om att elektroniska varor skall behandlas som tjänster för skatteändamål. Kerrigan och Forvass verkar lättade över att man enats då kommissionens grundläggande motiv har varit att den elektroniska handeln skall kunna behandlas inom ramen för GATT/ WTO-samarbetet.

Kommissionen beslutade redan innan toppmötet i Ottawa att anta en tvådelad strategi. Å ena sidan skulle en långsiktig global lösning sökas inom OECD. Å andra sidan skulle bidraget till det internationella samarbetet vara högst beroende av att man inom EU lade fast en tydlig linje för hur man skulle bemöta problemen inom EU:s gemensamma skattesystem. Detta skulle senare användas som input i det internationella samarbetet. Det låter fint när Kerrigan uttrycker det så, men man skall inte glömma bort att EU prioriterar ett gemenskapligt system framför ett internationellt.

Kerrigan bekräftar att av de 29 medlemsstaterna i OECD använder de flesta mervärdesskattesystem som på ett eller annat sätt liknar det svenska. Tyvärr, fortsätter han, är USA ett av de få länder som avviker med delstatliga skattesystem ("sales tax"). Jag tolkar det som att det finns en ganska stor osäkerhetsfaktor i USA:s vägval. Än så länge har USA inte kommit fram till något konkret förslag om en internationell ordning. Detta trots att de anses ligga långt före i utvecklingen av den elektroniska handeln.

Kommissionen har gjort klart för de nationella skatteförvaltningarna att om man är seriös i viljan att bibehålla mervärdesskattesystemet intakt så måste man ändra sig och finna nya lösningar på t ex hur utomgemenskapliga leverantörer behandlas. Liksom kommissionen i övrigt är Kerrigan mycket bestämd när han berättar om kommissionens förhållningssätt och deras "determination" i frågan. I mina ögon är det tydligt att kommissionen inte har fått det gensvar som de efterfrågat och nu föregår långsamma administrationer med olika krav. Kerrigan säger att det finns en ovilja bland de nationella skatteförvaltningarna, men säger samtidigt att kommissionen har en viktig roll i att skapa förståelse ("...to educate them").

Vad gäller rapporteringsskyldigheter i olika informationssystem som jag behandlat tidigare i arbetet har kommissionen sagt till näringslivet att om de är seriösa måste de se till att deras transaktionssystem för Internethandel ger dem den information de behöver. Informationen skall förse den nationella skattemyndigheten med den information som redan idag krävs enligt befintliga system.

Kerrigan tror att det är möjligt för företagen att med tillräckligt stor säkerhet tillhandahålla relevant information för skattesyften. Kerrigan beskriver vilka möjliga tekniska lösningar för problemen som Internethandeln innebär. På min fråga om det är den direkta elektroniska handeln som skapar de största problemen svarar han tveklöst ja. Liksom Eva Carlsson på svenska finansdepartementet (se nedan), understryker Kerrigan att det än så länge är en obetydlig del av denna totala handeln som görs av privatpersoner över Internet. Kommissionen har en pragmatisk inställning i frågan. Myndigheten säger att inget skattesystem kan taxera varenda skattekrona eller vara 100% effektivt.

Forvass menar att man i ett första skede måste försöka finna en metod för att se var konsumtionen sker. Det närmast tillgängliga medlet för detta skulle vara att utnyttja en redan befintliga infrastruktur som ligger i befintliga betalningssystem. Om man kan få detta att fungera skulle det täcka 95% av de relevanta transaktionerna och således vara mer än tillräckligt effektivt. Där tror jag att kommissionen är på rätt spår. Som jag tidigare framhållit tror jag att den enda vettiga lösningen på problemet med privatkonsumeters konsumtion är att följa betalningsströmmarna och transfereringarna.

Kerrigan och Forvass tror att det finns en hel del incitament bland marknadens aktörer för att få ett fungerande beskattningssystem. Idag diskonterar man framtida vinster i sektorn. Höga värderingar av företag etablerade på marknaden beror inte på att de idag genererar vinster. Med detta i åtanke säger Kerrigan att företagets behov av kapital sätter dem i en situation där de måste ta hänsyn till investerare. Banker och finansiella institutioner som förmedlar riskkapital är inte intresserade av att investera i en bransch som inte har regelverket klart för sig. Detta menar kommissionen kan vara en faktor som leder till "voluntary compliance" med skatteregler. En förutsättning är naturligtvis att kraven är praktiskt genomförbara och inte alltför kostsamma eller betungande. En annan viktig katalysator kan vara att den gemensamma marknaden är attraktiv för yttre aktörer. Dessa icke EU-aktörers intresse av att delta i handeln inom EU utgör ett så starkt incitament för dem att följa de regler och krav som ställs upp av EU. Här tror jag personligen att kommissionen gör rätt i sina antaganden. Jag tror att marknadskrafterna kommer att tvinga fram klara spelregler. Och incitamentet bland spelarna är tydligt.

Det finns även andra möjligheter till kontroll. Ett är vad Kerrigan kallar för "the pursuit of funds". Med det antar jag att han menar en ganska ingripande kontroll av betalningsflöden hos banker. Det är en lösning som inte är lika önskvärd, men som kan komma att bli aktuell. Forvass berättar att kommissionen också tittar på

möjligheter till kontroll från andra delar av rättsutvecklingen på Internet. Han beskriver hur det inom immaterialrättsorganisationen WIPO sker ett viktigt arbete om identifikation på Internet. Detta arbete syftar till att skapa möjligheter till att stänga ner webbplatser där immaterialrätter kränks. Kommissionen anar att denna teknik också kan användas för mervärdesskattesyften. Idealet vore naturligtvis att använda redan befintliga system för att skapa kontroll inom mervärdesskatteområdet.

Kerrigan säger att mycket av det som kan komma att hända i framtiden beror på hur den elektroniska handeln utvecklas. Men målet är "a relatively light compliance model". Med "light" menar Kerrigan enkelt och effektivt. Kommissionen har pekat på ett antal framväxande "transaction administration services" på Internet som indikerar att det kommer att finnas kunskap och kapacitet att administrera en utökad redovisningsbörda. Detta skulle kunna vara en lösning som inte skulle kräva att medlemsstaternas skatteförvaltningar fick större resurser.

När jag frågar om utvecklingen i USA berättar Kerrigan att den amerikanska "Tax Freedom Act", som av vissa beskrivs som en bindande rättsakt, är ett löst utkast och inget moratorium. Kerrigan bekräftar det som jag framfört tidigare i arbetet att kommissionen (ACEC) inte kommit fram till annat än processuella regler. Intressant är att Kerrigan och Forvass tror att USA står inför den kanske största omstruktureringen av skattesystemet som någonsin gjorts. De olika delstatliga reglerna tillsammans med olika skattejurisdiktioner gör USA:s skattesystem motsägelsefullt. Jag tolkar hans uttalande som ytterligare en bekräftelse på att utsikterna för att nå en internationell överenskommelse inom en snar framtid är liten. Kerrigan beskriver hur kommissionen officiellt förhandlar med företrädare för den federala skatteförvaltningen, samtidigt som de har informella samtal med företrädare för olika delstater.

På frågan om konflikterna i WTO har gett negativa effekter i samarbetet kring den elektroniska handeln säger Kerrigan att förhållandet mellan USA och EU är mycket bra.

Vilka institutioner är det då som främst är inblandade i förändrings-arbetet? Kerrigan säger att det är kommissionen som för frågan framåt inom EU inte minst med tanke på den exklusiva initiativrätt som tillkommer kommissionen. Forvass säger att medlemsstaterna för frågan framåt till viss del genom att de gör utredningar och analyser av den elektroniska handelns utveckling. Utredningarna fungerar som grund för att driva på utvecklingen inom EU.

Till min förvåning säger Kerrigan att det idag inte råder någon akut situation, men att det finns flera goda skäl för att agera i ett tidigt skede. Ett skäl är att näringslivet vill ha besked om skatt och skattesatser innan de tar avgörande investeringsbeslut. Att låta frågan dröja kan leda till vikande investeringsvilja i Europa och en hel del problem sammanbundna därmed. Jag tror kanske att situationen är lite mer brådskande än vad Kerrigan och Forvass gör gällande.

Vi diskuterar frågan om skattekonkurrens och företagarnas förutsättningar i EU. Forvass och Kerrigan bekräftar det som framkommit tidigare i denna framställning – att dagens ofullständiga system främjar utländska leverantörer/ företag framför europeiska. Det är naturligtvis ohållbart och de måste åtgärdas snarast. Kommissionens största möjlighet att få en utveckling av den elektroniska handelns som är kompatibel med EU:s syften och mervärdesskattemotiv, förutsätter delaktighet redan idag.

Vad avser det pågående arbetet för ett nytt mervärdesskattesystem, efter övergångsordningen, anser kommissionen att den elektroniska handeln kommer att integreras i det nya systemet. Jag tolkar detta som ett klart besked att det inte blir någon helt ny mervärdesskatteordning. Forvass understryker att det program som skall följa efter övergångsordningen inte behöver vara en helhet utan kan ha flera beståndsdelar. Kerrigan säger att det dock finns en liten möjlighet att det kommer ett helt nytt skattesystem tio år fram i tiden eller mer. På kort sikt är emellertid kommissionens syfte att få en uppslutning bland medlemsstaterna för att finna en bra lösning på de mest akuta problemen. Kerrigan tillägger att den gemensamma marknaden inte mår bra av särskilda regler för den elektroniska handeln. Istället skall man eftersträva att säljare/ leverantörer skall kunna registrera sig i ett EU land för att erlagga moms där. Här uppkommer också den komplexa frågan om olika skattesatser i de Europeiska länderna och hur de skall harmoniseras.

Vi diskuterar alternativ som framkommit i debatten som t ex bitskatt. Kerrigan och Forvass är övertygade om att något vettigt alternativ till mervärdesskatten för handeln över Internet eller det bortfall i skatte-intäkter som den kan generera inte finns. De gör klart att bitskatten är ett ganska dåligt alternativt som aldrig övervägts på allvar. Nyckeln ligger istället i transaktionerna. Forvass säger avslutningsvis att mervärdesskattens andel av EU:s finansiering sjunker även om det fortfarande är en väldigt viktig del av den totala intäktsstrukturen. Vidare säger Forvass och Kerrigan att man aldrig kan förutspå hur utvecklingen skall bli exakt utan endast försöka ligga rätt i utvecklingen.

5.4.2 Finansdepartementet

Det finns inga politiska beslut på mervärdesskatteområdet (och elektronisk handel) i Sverige ännu hävdar Eva Carlsson, jurist och handläggare finansdepartementets moms-enhet. Hon säger att momsen är i så hög grad EU-relaterad att arbetet med frågan sker främst inom EU (och till viss mån OECD). Mervärdesskattesystemet kan komma att läggas om men Eva Carlsson bekräftar att initiativet väntas komma från EU som håller på att utforma en ny ordning etappvis.

Eva Carlsson anser personligen att en av svårigheterna med de potentiella problem som kan uppstå till följd av ökad handel över Internet är svåra att kvantifiera. Finansdepartementet har hittills saknat medel att bedöma hur marknaden kommer att utvecklas. Eva Carlsson påpekar också att så länge det är företag som står för handeln över Internet blir, på grund av avdragsrätten, effekten av undanhållen skatt mindre.

Eva Carlsson medger att "det kan bli besvärligt när privatpersoner handlar över Internet" eftersom det finns en stor risk att staten går miste om momsintäkter. Samtidigt är det Eva Carlssons personliga uppfattning att den privata handeln över Internet inte ökat så mycket som man trott. Exakt vad hon baserar dessa uppgifter på är oklart men kommissionen har använt liknande ordalag. Hur framtiden kommer att se ut är därför oklart, men Eva Carlsson menar att ett initiativ måste komma innan problemen uppstår och inte efter. Det råder en utbredd vilja att handla inom förvaltningen men man vet inte riktigt hur man skall gå till väga. "Det viktigaste hindret är naturligtvis att man inte kan handla nationellt", säger Eva Carlsson. Jag tolkar det som att svenska skatteförvaltningen sitter i en ganska svår situation. Samtidigt som man normalt svarar snabbt på kryphål i skattereglerna är man här bunden av ett EU-initiativ.

När vi diskuterar alternativa möjligheter till transaktionsskatter handlar diskussionen främst om den så kallade "bitskatten". Vi är båda överens om att denna lösning kanske inte är den bästa. Eva Carlsson tillägger att problemet med bitskatten var att den var för löst utformad och att den egentligen saknade vetenskaplig grund i form av utredningar mm.

Eva Carlsson berättar att det finns en stark ambition från svensk sida att "klara av problematiken inom nuvarande system". Detta motsvarar också den hållning som kommissionen har. En förutsättning är dock, fortsätter hon, är att det är tekniskt möjligt vilket är långt ifrån utrett eller säkert. Här tillägger Eva Carlsson att "skulle det visa sig att man inte får in skatten får man fundera på andra lösningar". Försök att prognostisera inkomstbortfall har gjorts inom OECD men Eva Carlsson berättar för mig att finansdepartementet hittills saknat resurser att göra egna prognoser och bedömningar. Dessutom vet man inte hur man skall gå till väga eftersom Internet är ett relativt okontrollerat medium. Även om en utredning om skattebortfallet inte skulle kunna föranleda åtgärder för Sveriges del, skulle det, precis som Forvass och Kerrigan berättade, kunna fungera som påtryckning i EU-samarbetet.

Eva Carlsson är tydlig i sitt påstående att kontrollfrågan är det största problemet. Av min framställning i övrigt verkar hon onekligen ha rätt i det. Men hon gör samtidigt klart att det finns andra aspekter som man från lagstiftarens sida måste ta hänsyn till. Förutsägbarheten, som är ett grundläggande krav i varje rättsstat, får inte komma i skymundan: "Det är ett problem om säljaren är skattskyldig i väldigt många länder". Det måste vara ett enkelt system som ställer rimliga krav på de skattskyldiga.

Eva Carlsson tror personligen att EU såsom forum för lösning av detta problem har en fördel i och med att alla länder är underkastade samma direktiv. Men samtidigt kan en lösning mycket väl komma inom ramen för OECD-samarbetet. Att fler länder är inblandade bidrar till lösningens validitet men gör naturligtvis att arbetet går långsammare. För egen del tror jag att det kommer dröja innan en lösning kommer i OECD. Det finns fortfarande stora orosmoln på himlen. Däremot håller jag med om att en lösning inom EU nog är nära förestående.

På frågan om länder med lägre momssatser skulle vara mindre drivande i frågan inom EU svarar Eva Carlsson att hon inte kan se det sambandet. Samtliga EU-länder är lika mycket engagerade och Sverige är varken mer eller mindre drivande än något annat land på grund av vår höga skattesats.

Eva Carlsson anser också personligen att det är orimligt att ha en särskild skattesats för handel på Internet. Det blir problem med skattekonkurrens länder emellan men framförallt skattekonkurrens mellan olika varu- och tjänstegrupper beroende på transaktionsformen.

Eva Carlsson tror att vi kommer att ha ett mervärdesskattesystem som till stor del liknar dagens system om fem år. Några radikala omläggningar borde inte vara nödvändiga bara för att komma åt det här problemet. Därmed tror inte Eva Carlsson på någon särskild källskatt utan tror att Internethandeln, främst den som görs

med privatpersoner, kommer fortsätta att vara föremål för transaktionsskatt.

5.4.3 Riksskatteverket

Eva Dryselius är jurist och handläggare på RSV:s mervärdesskatteenhet. Hon representerar RSV i OECD:s samarbetskommitté och EU:s ”working party no 9”, som är relevanta fora för problemsställningen i denna rapport.

Det kanske viktigaste intrycket jag får när jag besöker Eva Dryselius på RSV är att den direkta handeln till främst privatpersoner anses vara ett stort problem. Samtidigt, menar Dryselius, får man inte glömma bort att det som nu diskuteras är bara en föräning om vilka problem som kommer att uppkomma vid nästa steg, när transaktionerna skall inkomstbeskattas.

Eva Dryselius framför särskilt bristerna i det mervärdesskattesystem som idag behandlar produkter olika beroende på om de levereras digitalt eller fysiskt (se avsnitt Typiska digitala produkter.). Vi diskuterar också de praktiska svårigheterna med att kontrollera och övervaka beskattningen. Eva Dryselius berättar att trots att de olika skattemyndigheterna är skyldiga att ge varandra handräckning saknas ett reellt incitament till detta. Om vi antar att svenska skattemyndigheterna misstänker att en bokhandel i England säljer en stor mängd böcker till Sverige och ber om hjälp med en revision, vilken hjälp kan den svenska myndigheten förvänta sig att få? Till att börja med är den engelska myndigheten knappast lika angelägen om att värna om svenska skatteintäkter. Dessutom är böcker inte momsbelagda i England, varför man kan fråga sig om det överhuvud-taget finns ett incitament eller praktiska möjligheter för den engelska myndigheten att göra en revision.

I övrigt konstaterar Eva Dryselius att det inte går att kontrollera allt som en medborgare gör. Att som kommissionen diskuterar utforma metoder med särskilda transaktionsmellanhänder kan falla på integritetsskydd. Banker, underkastade regler om banksekretess, har knappast något intresse av att för skattemyndigheternas räkning skapa rutiner och rapporteringsmetoder. Eva Dryselius berättar att man i Kanada prövar en metod där den skattskyldiga konsumenten får kryssa i en ruta i självdeklarationen om man har handlat över Internet. Både Eva Dryselius och jag är ense om att denna modell inte skulle uppfylla krav på integritet och effektiv beskattning.

Överlag är Eva Dryselius tydlig när hon säger att mervärdesskattens framtid är osäker. Det är många mycket svåra problem som måste lösas och än så länge är det långt kvar till genombrott inom de internationella fora som hon deltar i.

Jag har visat att utvecklingen på den elektroniska handelns område är omtumlande och i vissa delar kontroversiell. Det är min förhoppning att min egen optimism har lyst igenom den inledande redogörelsen. Vidare har jag genom att först redogöra för de grundläggande mervärdesskattereglerna identifierat ett antal problemområden. De främsta rör klassificeringen av varor och tjänster och vad tjänsteområdet skall anses innefatta. Jag har visat att det finns många svårigheter i att tillämpa ett regelverk på tjänster som huvudsakligen är avsett för varor. Att en prestation kan utgöra både en vara och en tjänst är en ganska motsägelsefull situation som ger upphov till systemfel vad avser typiska digitala produkter och ADB-program. Men vi står också inför ett växande tjänsteutbud på Internet som jag visar kommer att bli mycket svårt att underkasta gällande regelverk. Särskilt diskrepanser i implementering och tolkning av vaga formuleringar i EG-direktivet kommer att leda till problem. Jag har fört en viktig del av diskussionen kring vissa anknytningsrekvisit såsom fast driftsställe och funnit att dessa frågor är i hög grad relevanta för den elektroniska handeln och mervärdesskatten.

Jag tror att en av de viktigaste implikationerna för mervärdesskatten som den elektroniska handeln för med sig är bristande neutralitet och likformighet. Innebörden av neutralitetsprincipen är att beskattningen skall vara så utformad att den är neutral i förhållande till olika handlingsalternativ.¹⁰⁶ Även om det svenska skattesystemet vilar på neutralitetsprincipen används skatter ofta i handlingsdirigerande syfte, särskilt mervärdesskatten. Vad gäller likformighetsprincipen är detta en princip som växt sig allt starkare genom åren i det svenska skattesystemet.¹⁰⁷ Den innebär att beskattningen skall utformas så att den är likformig och rättvis.

Den kanske viktigaste slutsatsen i kapitel Elektronisk handel är att tekniken utvecklas i en otroligt snabb takt och att detta har föranlett en ganska utbredd teknikfixering. Gordon Moore, en av datateknikens pionjärer, gjorde inför ett tal 1965 den anmärkningsvärda upptäckten att microchippens kapacitet fördubblades varje år.¹⁰⁸ Denna upptäckt har visat sig stämma förvånansvärt väl även om man senare justerat intervallet till 18 månader. Moores upptäckt, eller Moores lag som den även kallas, ger vid handen att IT-utvecklingen har en exponentiell karaktär. Med detta i åtanke tror jag att det vore ett stort misstag om man i alltför stor utsträckning förlitade sig på idag gällande förutsättningar för tekniken. Som jag visat pågår en intressant diskussion om var gränserna för ett fast driftsställe skall gå. Inom både den internationella privat- och skatterätten diskuterar man hurvida en server skall kunna utgöra ett fast driftsställe. Jag frågar mig vad som händer om man skulle komma fram till att en server är ett fast driftsställe. Kommer en server vara en server om 5-10 år?

Björn Westberg framhåller teknikutvecklingen och globaliseringen som de två viktigaste skälen till att inte tvinga fram specifika lösningar för den elektroniska handeln.¹⁰⁹ Han menar att grundläggande principer för internationell beskattning inte får överges och att risken är stor att dagens teknik i alltför stor utsträckning påverkar utformningen av framtida skattesystem. Principen om teknikneutralitet kan ta sig många uttryck. Vissa menar att dagens lagstiftning inte är teknikneutral när den föreskriver användning av papper.¹¹⁰ Det är viktigt att notera att begreppet knappast är entydigt. Oavsett vilka lösningar som lagstiftaren väljer måste de så långt som möjligt, enligt min mening, klara en exponentiell teknikutveckling.

¹⁰⁶ Göran Grosskopf, Gunnar Johansson, Gunnar Rabe, *Det svenska skattesystemet*, Upplaga 10:1, Nordstedts, Kritianstad 1997, s 43.

¹⁰⁷ A a s 42.

¹⁰⁸ <http://www.whatis.com/mooresla.htm>

¹⁰⁹ Westberg, *Elektronisk handel – varför av skatterättsligt intresse?*, s 114.

¹¹⁰ Daniel Westman, *Rättspolitik på IT-området*, IT- rättsliga observatoriets rapport, 9/98 s 58.

En viktig beståndsdel i neutralitetsprincipen är att beskattningen skall vara så utformad, att den inte påverkar den enskildes val mellan olika konsumtionsalternativ.¹¹¹ Jag har i arbetet visat att det i alltför stor utsträckning lönar sig att tänka efter före en transaktion. Varför betala 25% moms på en tidning som laddas ned över Internet när den kan köpas i handeln med bara 6%? Är det rimligt att exakt samma ADB-program beskattas olika beroende på om den levereras digitalt eller fysiskt ifrån 3:e land? Reglerna är inte konsumtionsneutrala idag. Men även en konsumtionsneutral beskattning är till föga nytta om kontroll och administration är omöjlig. I ett andra led måste således konsumtions-neutraliteten skapas utifrån ett genomförbart system. Dagens regler för var en vara respektive tjänst skall anses omsatt fungerar, enligt min mening, ganska dåligt ur neutralitetssynpunkt, om man vill bibehålla differentierade skattesatser.

Likformighetsprincipen erfordrar att beskattning skall fördelas mellan samhällsmedlemmarna. Den elektroniska handeln medför flera frågetecken härvidlag. I USA har man helt enkelt lyft ut den elektroniska handeln ur skatteunderlaget fram till år 2001.¹¹² Även om denna lösning är högst temporär får den ogynnsamma effekter för vissa delar av handeln, medan andra delar får mycket gynnsamma affärsvillkor. Likformighetsprincipen innehåller också ett krav på att skatteregler inte skall kunna leda till skatteplanering och skatteflykt.¹¹³ Jag tycker att dagens regler för direkt elektronisk handel inbjuder en skattskyldig säljare utan fast driftsställe i Sverige att inte fullgöra sin skattskyldighet. Medvetet eller omedvetet. Dessutom tror jag att en privatperson i framtiden kommer att planera sina inköp och köpa så mycket som möjligt från länder inom EU med låg mervärdesskatt.

Liksom EU-kommissionen och andra viktiga institutioner har jag identifierat ett antal digitala transaktioner mellan näringsidkare i utlandet och privata köpare inom EU som det mest akuta problemet. Mervärdesskattesystemet bygger på att näringsidkaren har ett naturligt incitament att redovisa för genomgångsposter i ett nollsummespel. Den stora frågan vad gäller den direkta elektroniska handeln mellan näringsidkare i 3:e land och privatpersoner inom EU är således hur incitamentet skall kunna bibehållas. Enligt det förslag som kommissionen lade fram 1996 medges att aktörer inom EU registrerar sig i *en* medlemsstat.¹¹⁴ Detta skulle avsevärt underlätta för företag icke hemmahörande i EU. Men att underlätta är knappast det samma som att skapa reella förutsättningar för företagen att registrera sig för mervärdesskatt inom EU. Dessutom är det knappast troligt att ett företag med ett sådant intresse faktiskt väljer att land inom EU med hög mervärdesskattesats.

Det är troligt att utvecklingen kommer att leda till en *de facto* harmonisering även på mervärdesskattens område.¹¹⁵ Som jag redan tidigare nämnt tror experter att mervärdesskattesatsen inom EU kommer att konvergera kring 18-20%. Det skulle alltså innebära minskade intäkter för den svenska staten. Detta är en stark tendens på flera områden. En näringsidkare som idag säljer digitala tjänster till privatpersoner i ett annat EU-land från ett annat EU-land är skattskyldiga för omsättningen i deras hemländer (ursprungsland). Det är alltså fråga om skattekonkurrens inom EU. Jag tror i och för sig att ursprungsprincipen inom EU är den enda ordning som kan säkerställa att vi får en gemensam marknad och att konkurrensen inom den inre marknaden inte snedvrids. Men priset kan bli högt. En fritt tillämpad ursprungsprincip kommer, tror jag, att kräva en fördelning av mervärdesskatteintäkter inom EU så att länder med hög konsumtion inte går miste om alltför stora intäkter.

Det verkar vara en accepterad ståndpunkt bland experterna att de kontrollproblem som hindrar en effektiv mervärdessbeskattning är allvarigare när det gäller privatpersoner än när det gäller näringsidkare. När det gäller näringsidkare som i sin yrkesmässiga verksamhet köper tjänster från utlandet verkar man från kommissionens och OECD:s sida vara förvissad om att förvärvsbeskattningsinstitutet är en bra lösning. Samtidigt försöker man finna praktiska system för att transaktioner över Internet skall vara transparenta för

¹¹¹ Grosskopf, Johansson, Rabe, s 43. Detta gäller särskilt vid utformandet av indirekta skatter.

¹¹² US Government, *Presidential Directive on Electronic Commerce, Memorandum for the heads of executive departments and agencies*, 1997-07-01.

¹¹³ Grosskopf, Johansson, Rabe, s 44.

¹¹⁴ Doernberg s 346.

¹¹⁵ Denna slutsats drar jag efter diskussioner med Björn Westberg om *de facto* harmonisering på företagsbeskattningens område.

säljaren. Jag har beskrivit kommissionens idéer om att säljaren på något sätt skall få reda på köparens skattestatus (hemvist mm). Min kritik är att dessa diskussioner, som är teoretiska, inte kommer att leda till något konkret resultat förrän om några år tidigast. Denna lösning kommer att vara en mycket komplicerad teknisk lösning som måste utnyttja samma höga tekniska standard som används för den elektroniska handeln. Vem skall stå för den kostnaden?

Hur skall man komma tillrätta med den direkta elektroniska handeln från näringsidkare i 3:e land till svenska privatpersoner? Jag har i min analys visat på ett omfattande arbete som sker inom kommissionen och den svenska förvaltningen. Kommissionen vill se ett system där icke momsregistrerade köpare måste ge sig till känna. Detta skulle ske genom någon form av mellanhand eller samarbetsinstitut som man ännu ej preciserat. Min slutsats är att betalningsinfrastrukturen ligger närmast till hands men jag har identifierat stora problem vad gäller sekretess och integritet.

Jag föreslår för framtiden, särskilt vad avser den direkta elektroniska handeln, att varje förslag till utvidgning av rekvisit såsom fast driftställe eller tjänst måste göras utifrån ett kontrollkriterium. Går det att kontrollera utländska säljares transaktioner med privatpersoner inom EU? Svaret på frågan är som bekant nej med den reservationen att man från EU:s sida hoppas att i framtiden kunna kontrollera betalningsflöden. Om kontrollkriteriet inte uppfylls ser jag ingen mening i att gå vidare med förslagen. Det kanske är så att man får ändra tillämpningsområdet för destinationsprincipen avseende främst intellektuella tjänster eftersom den nya formen för handel skapar helt andra förutsättningar.

Kanske har mervärdesskatten spelat ut sin roll. Vad gäller den elektroniska handeln har man diskuterat andra möjligheter till beskattning (t ex bitskatt). Men hur skall man kunna avgöra frågan om undersökande instanser, t ex RSV, Finansdepartementet och Kommissionen styrs av en politisk vilja som inte skulle komma på tanken att göra några större förändringar i mervärdesskatten eller staternas inkomststrukturer? Det enda är att erkänna att förutsättningarna för de höga skatteuttaget har försämrats.¹¹⁶ Skatten på de mest rörliga skattebaserna måste sänkas. Eftersom vi inte fritt kan ändra våra mervärdesskatte regler utan är bundna av EU:s initiativ på området måste förändringen komma från EU.

¹¹⁶ Eklund s 139.

Offentligt tryck

Proposition 1994/1995:57, *Mervärdesskatten och EU*.

SOU 1998:65, *Nya tider, nya förutsättningar*, IT-kommissionens rapport 8/98.

Litteratur

Doernberg Richard / Hinnekens, Luc *Electronic Commerce and International Taxation*, IFA, Kluwer International, Haag, 1999.

Eklund Klas, *Jakten på den försvinnande skatten*, 1:a upplagan, SNS Förlag, Stockholm, 1998.

Grosskopf Göran, Johansson Gunnar, Rabe Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, Upplaga 10:1, Nordstedts förlag, Kritianstad, 1997.

Hultmark Christina, *Elektronisk handel och avtalsrätt*, Nordstedts Juridik, 1998, s 34.

Lodin Sven-Olof, Lindecrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, 6:e upplagan, Studentlitteratur, Lund, 1997.

Mattson Nils / Melz Peter, *Mervärdesskatt*, 11:e Upplagen, Iustus förlag i Uppsala, 1997.

Riksskatteverket, *Handledning för Mervärdesskatt*, RSV 1999.

Terra Ben JM, Wattel Peter J, *European Tax Law*, Kluwer Law and Taxation Publishers, Boston, 1993.

Weatherill Stephen, Beaumont Paul, *EC Law*, Penguin Books, 2:a upplagan, London, 1995.

Westberg Björn, *Nordisk mervärdesskatterätt*, Juristförlaget JFAB, Stockholm, 1994.

Artiklar

Bark Susanne, *Shopping på nätet ger inget större klirr*, Dagens Industri, 1999-06-09.

Bitos styrelse, *Internetbranschen måste börja samarbeta!*, Dagens Industri, 1998-06-26.

Einar Britt Marie, *Skattar bäst som skattar lägst*, Veckans Affärer, 1999-03-08.

Hedlund Ewa, *Alltför lätt att undvika skatt på e-handel*, Veckans Affärer, 1998-06-08

Johansson Åsa, Per-Erik Nyström, *Mervärdesskatt: En kommentar till EG-domstolens dom C-2/95[...]*, Skattenytt nr 1/2 1998 s 61.

Jonnson Jonas, *Regeringen stoppar lägre skatt på nätet. Clintons skattelättnader på Internet inget för Persson*, Tidningen Vision, 1998-06-15.

Keskikangas Bo, *Arbetsgrupp vill öka elektronisk handel*, Dagens Nyheter ekonomi, 1998-08-29.

Liljeroth Lena, *Högt pris på hederligheten*, SAF-Tidningen, 1998-06-05.

Lindsten Per Olof, Sandén Weje, *Elektronisk handel - Framtidens handel finns redan på nätet*, Veckans Affärer, 1999-02-22.

Lobråten Petter, *Rekord för e-tobak efter EU-beslut*, Computer Sweden, 1998-04-20.

Olsson Hans Inge, *Merrill Lynch-chef kritisk till Internethandel*, Dagens industri, 1998-09-24.

Scheel Marianne, *Merverdiavgiftssystemet i et ny-teknologisk, liberalisert og globalt marked-elektroniske nettverk som markeds plass*, Skattebrott 1998(16) s 306-328.

Shelley Morisette, *Talking Point*, Forrester Research,
<http://www.forrester.com/ER/Press/Talking/0,1773,0,FF.html>

Veckans Affärer, *USA säger nej till tax-free på nätet*, 1998-06-08.

Westberg Björn, *Elektronisk handel - varför av skatterättsligt intresse?*, Svensk skattetidning nr 2 - 99, s 107.

Rapporter

Ernst & Young, *The Connected Society*, <http://www.ey.com/publicate/tce/pdf/connectedsociety.pdf>

Hoeren Thomas, Käbisch Volker, *Draft Deliverable 2.1.1 Research Paper Taxation*, ESPRIT Project 27028 Electronic Commerce Legal Issues Platform, 16:e juni 1999, s 36.

OECD Committee on Fiscal Affairs: *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. 8:e October 1998 s 7, <http://pdf.ottawaoecdconference.com/english/c143e.pdf>

OECD, *The Economic and Social Impacts of Electronic Commerce: Preliminary Findings and Research Agenda*, http://www.oecd.org/subject/e_commerce/summary.htm

Skattemyndigheten i Göteborg, *PM, Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor*, 1999-08-18, <http://www.rsv.se>

Sveriges Tekniska Attacheér, *Elektronisk Handel, lagstiftning och regelverk, en global studie*, s 11 f.

Tullmyndigheten i Stockholm, *Tullkodexkommitténs textsamling om tullvärde*, art 165[675], Företagskontroll avdelningen, 1998-12-02.

US Government, *Framework for Global Electronic Commerce*, <http://www.ecommerce.gov/framework.htm>

US Government, *Presidential Directive on Electronic Commerce, Memorandum for the heads of executive departments and agencies*, 1997-07-01.

Westman Daniel, *Rättspolitik på IT- området, IT- rättsliga observatoriets rapport*, 9/98 s 58.

Woodcock Erik, *Mobila Agenter?*, IT-rättsliga observatoriets rapport 4/98.

EG rättsakter

KOM (1998) 374, *Elektronisk handel och indirekt beskattning*, meddelande från Kommissionen.

KOM (97) 157 slutlig, *Ett europeiskt initiativ inom den elektroniska handeln*, 1997-04-16.

KOM (1998) 0325 slutlig, *Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om vissa rättsliga aspekter på den elektroniska elektroniska handeln på den inre marknaden*, 1998-11-18.

KOM (96) 328 slutlig. Europeiska Kommissionen, Harmonisation of turnover taxes, XXI/99/1201-EN, 1999-06-08.

KOM (87) 320 augusti 1987.

KOM(98) 374 sid 5 punkt 2 och ECOFIN council of July 6, 1998. 67/227/EEC (OJ 1301/67 14.04.67 s 14) First Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes; 67/EEC (OJ 1303/67 41.04.67 s 16) Second Council Directive of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. Structure and procedures for application of the common system of value added tax.

77/388/EEC (OJ L 145 13.06.77 s 1) Sixth Council Directive of 17th May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes, common system of value added tax: uniform bases of assessment. 1985 White Paper

Proposals for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the arrangements applicable to telecommunications services of 3 February, 1997, 97/C78/05.

Websiter

US Government, Framework for Global Electronic Commerce, 1997-07-01, <http://www.ecommerce.gov/framework.htm>.

OECD Policy Brief, Electronic Commerce, nummer 1, 1997, www.oecd.org.

US Government, Presidential Directive on Electronic Commerce, Memorandum for the heads of executive departments and agencies, 1997-07-01, <http://www.ecommerce.gov/presiden.htm>

<http://www.forrester.com/ER/Press/ForrFind/0,1768,0,FF.html>

<http://www.rsv.se>

http://www.oecd.org/subject/e_commerce/summary.htm

<http://www.ecommercecommission.org>