



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Eleonore Mellqvist

## Klassificering av elektroniskt levererade produkter

-en konsekvensanalys av det EG-rättsliga  
mervärdesskattesystemet samt den amerikanska  
konstruktionen med omsättningsskatt och  
kompletterande användningsskatt

Examensarbete  
20 poäng

Handledare: Christina Moëll

Ämnesområde: Skatterätt

HT-99



# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>2</b>
<b>2 PROBLEM OCH SYFTE</b>	<b>4</b>
<b>3 AVGRÄNSNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>4 MATERIAL OCH METOD</b>	<b>7</b>
<b>5 ELEKTRONISK HANDEL</b>	<b>8</b>
5.1 Allmänt	8
5.2 Den ekonomiska aktiviteten på Internet	9
5.3 Den särpräglade affärsmiljön	10
5.3.1 Anonymisering	10
5.3.2 Transaktionsrörlighet	11
5.3.3 Vag skiljelinje mellan varor och tjänster	13
5.3.4 Minskat behov av mellanhänder	13
5.3.5 Samlad bedömning	14
<b>6 DEN EG-RÄTTSLIGA MERVÄRDESSKATTEN</b>	<b>15</b>
6.1 Skattesystemets allmänna struktur	15
6.1.1 Mervärdesskattens konstruktion	15
6.1.2 Övergångsordningen	16
6.2 EU-intern handel med varor	18
6.2.1 Transaktioner mellan skattskyldiga personer	18
6.2.2 Köp av icke-skattskyldiga personer	20
6.3 Import av varor	21
6.4 Handel med internationella tjänster	22
6.4.1 Huvudregeln	22
6.4.2 Undantag beträffande diverse tjänster	23
<b>7 DE AMERIKANSKA SKATTERNA PÅ OMSÄTTNING RESPEKTIVE ANVÄNDNING</b>	<b>25</b>
7.1 Skattesystemets allmänna konstruktion	25
7.2 Omsättningsskatten	26

7.3	Användningsskatten	26
<b>8</b>	<b>KLASSIFICERING AV ELEKTRONISKT LEVERERADE PRODUKTER</b>	<b>29</b>
8.1	Allmänt	29
8.1.1	Vikten av klassificering	29
8.1.2	Digitalisering	29
8.1.3	Digitaliserbara produkter	30
8.1.4	Klassificeringsmöjligheter	31
8.2	Böcker, tidningar, CD-skivor, video-kassetter, CD-ROM-skivor etc.	31
8.3	Underhållning, reklam-, konsult-, informations-, resebyrå- samt finansiella tjänster o dyl.	34
8.4	Mjukvara till datorer	37
8.5	Sammansatta produkter	39
8.6	Den särpräglade affärsmiljöns inflytande på klassificeringen	40
8.7	Officiella ståndpunkter	42
8.7.1	Allmänt	42
8.7.2	USA	42
8.7.3	EU	43
8.7.4	TransAtlantic Business Dialogue	44
8.7.5	OECD	44
8.8	Konsekvenser av införandet av det tilltänkta permanenta EG-rättsliga mervärdesskattesystemet	45
<b>9</b>	<b>ANALYS OCH SLUTSATSER</b>	<b>49</b>
9.1	Analys	49
9.2	Slutsatser	55
	<b>KÄLLOR OCH LITTERATUR</b>	<b>57</b>
	Källor	57
	Elektroniska källor	57
	Gemenskapsrättsliga källor	59
	Amerikanska källor	60
	Litteratur	60
	Böcker	60
	Artiklar	61
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>64</b>

# Sammanfattning

Den elektroniska handelns expansion, vilken vi ännu endast sett upptakten till, kräver uträtande av åtskilliga frågetecken från skattemässig synpunkt. Skattesystemen av idag utformades i ett samhällsklimat, i vilket handel regelmässigt bedrevs utifrån fysiska förankringspunkter, och gällande regler låter sig sällan tillämpas obehindrat i en elektronisk affärsmiljö, präglad av anonymitet och en ojämförligt ökad rörlighet för såväl aktörer som transaktioner. Beskattningen av omsättning av varor och tjänster blir i mångt och mycket oförutsebar och rättssäkerheten sätts i gungning. För att råda bot på skattesystemens tillkortakommanden måste kraftansträngningar göras för att skapa tidsenliga, neutrala och företrädesvis flexibla konstruktioner. Uppmärksamhet måste bli ägnas åt frågan om klassificering av elektroniskt levererade produkter, varvid den traditionella kategoriindelningens ändamålsenlighet kan ifrågasättas. Brukligt är idag att skilja mellan gripbara varor, ogripbara sådana samt tjänster. När produkter, vilka tidigare endast kunde levereras med nyttjande av fysiska distributionskanaler, nu även kan digitaliseras – omvandlas till ettor och nollor genom inmatning i ett datorsystem – och tillhandahållas köparen på elektronisk väg, förefaller en enhetlig klassificering oberoende av leveranssätt inte alltid naturlig. Den gripbarhet eller det krav på fysisk prestation eller närvaro, som kännetecknar en fysiskt levererad produkt, saknas vid elektronisk överföring, samtidigt som digitaliserade produkter uppvisar betydande likheter med varandra. Osäkerhet kan även råda beträffande möjligheten till substitution mellan elektroniskt respektive fysiskt tillhandahållna produkter. Vid en granskning av två tungt vägande regelsystem på konsumtionsskatteområdet – det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet samt den amerikanska konstruktionen med omsättningsskatt och kompletterande användningsskatt – står det klart att de skattemässiga konsekvenserna av en transaktion kan variera beaktansvärt beroende på vald produktklassificering. Om elektroniskt levererade produkter ej klassificeras på samma vis som sina fysiska motsvarigheter uppstår därmed en risk för att marknadens aktörer, med konkurrenssnedvridning till följd, väljer leveranssätt utifrån vad som framstår som det skattemässigt mest fördelaktiga alternativet. Klassificeringsproblematiken kring elektroniskt levererade produkter utgör således inte så mycket en fråga om huruvida varor eller tjänster tillhandahålls som en fråga om i vilket avseende neutralitet i beskattningen primärt skall eftersträvas. Valet står mellan att söka erhålla en neutral beskattning av produkter oavsett i vilken form de levereras eller att låta beskattningen styras av utbytbarheten i varje enskilt fall. I avsaknad av en homogen behandling av varor och tjänster anser jag att neutralitet så långt möjligt bör föreligga i den förstnämnda bemärkelsen. Genom att särreglering för elektroniskt levererade produkter därigenom undviks erhålls även enklare samt mer förutsebara och flexibla skattesystem. Den optimala lösningen på åtskilliga avvägningsproblem skulle emellertid vara att utjämna skillnaderna i beskattningen av omsättning av varor respektive tillhandahållande av tjänster.

# 1 Inledning

“...in this world, nothing is certain but death and taxes.”<sup>1</sup>

Uttrycket myntades av Benjamin Franklin för över tvåhundra år sedan men de flesta av oss skulle än idag inte tveka inför att grymta instämmande. Uttagandet av skatter ses ej sällan av gemene man som ett nödvändigt ont och heta känslor svallar när frågor om skatterättvisa debatteras. Det åligger de ansvariga för skattesystemens utformande att så långt möjligt upprätthålla neutralitet vid beskattningen, av vilket följer att lika fall skall bli föremål för lika behandling och att olika fall skall behandlas olika. Naturligtvis är denna övergripande princip om neutralitet endast en av många aspekter som måste beaktas och avvägningar mellan olika intressen blir stundtals nödvändiga. Vad som ur ett långsiktigt perspektiv förefaller lämpligt medför ofta kortsiktiga förändringar, vilka inte alltid ses med blida ögon av marknadsaktörer. Följden kan härvid bli att det tänkta systemet inte erhåller den rationalitet och effektivitet som eftersträvats eftersom skattebetalarna inte finner önskat incitament att erlagga skatt utan medvetet arbetar för att undfly sina skattekostnader. För att kunna skapa ett stabilt och funktionellt skattesystem är det således av vikt att detta utformas i samarbete med näringslivets parter.

Samhället av idag skiljer sig i mångt och mycket från gårdagens och morgondagens samhälle kommer otvivelaktigt att föra med sig innovationer, vilka vi ännu inte vågar drömma om. Den utveckling som fortlöpande äger rum ställer nya krav på befintliga skattesystem och ger upphov till såväl möjligheter som utmaningar. Staternas alltmer omfattande handelsutbyte ökar även behovet av företrädesvis globala men åtminstone internationella lösningar framför nationella särlösningar, utan att ländernas skattesuveränitet för den skull förlorar sin centrala innebörd. En faktor som har fått ett avsevärt inflytande på denna gränsöverskridande handels expansion är nyttjandet av Internet och den utbredande elektroniska handeln. Den ökade rörlighet, för såväl produkter som aktörer på marknaden, vilken följer därpå, medför att nationella gränser suddas ut. Den fysiska hantering av produkter, som utgjorde en av hörnstenarna vid konstruktionen av dagens skattesystem, möter idag växande konkurrens från alternativa hanteringsmöjligheter. Rådande reglering på skatteområdet är således otidsenlig i flera avseenden och kan inte alltid rättfärdigas.

Att finna principiell samstämmighet kring nödvändigheten av tillnärmande av de regler som återfinns i staternas skattesystem låter sig göras relativt obehindrat. En harmonisering av beskattningsreglerna samt en enhetlig tillämpning därav, bidrar till att öka förutsebarheten för marknadsaktörer och främjar följaktligen den

---

<sup>1</sup> Se Franklin, Benjamin; <http://www.geocities.com/Athens/Oracle/6517/361.htm>, tillgänglig 990609.

gränsöverskridande handeln. Avfattningen av konkreta bestämmelser är emellertid i praktiken behäftad med betydande svårigheter. Åtskilliga grundläggande begrepp måste ifrågasättas och arbetet på att finna en utformning, vilken samtliga stater kan enas om, uppställer krav på berörda parter att uppbringa en verklig vilja att samarbeta och kompromissa.

## 2 Problem och syfte<sup>2</sup>

I detta arbete skall fokuseras på ett specifikt problem på de indirekta skatternas område, vilket aktualiseras i samband med den elektroniska handelns expansion. Såsom framgått inledningsvis ställs talrika fundamentala begrepp i den befintliga skattekonstruktionen på sin spets när handelsstrukturen genomgår djupgående förändringar. Att kommunikationsteknologins utveckling får denna konsekvens är i sig ingen nyhet; tryckpressens framtagande och upptäckten av elektriciteten är två karaktäristiska exempel på faktorer, vars effekter blev omvälvande för samhället och vilka genomgripande förändrade förutsättningarna för att bedriva handel.<sup>3</sup> I dagens digitala tidsålder är det så åter dags att ifrågasätta gällande reglerings lämplighet och ändamålsenlighet och vidta nödvändiga åtgärder för att erhålla tidsenliga skattesystem.

De skattesystem som härvid skall bli föremål för närmare granskning är dels den amerikanska konstruktionen med omsättningsskatt (*sales tax*) kompletterad med användningsskatt (*use tax*), dels mervärdesskattesystemet inom den Europeiska unionen (EU).

För att kunna utforma ett funktionellt system för ovannämnda skatter är en grundläggande förutsättning att gränsdragningen mellan varor och tjänster görs på ett ändamålsenligt vis. Traditionellt skiljs, på en övergripande nivå, mellan gripbara och ogripbara varor samt tjänster och den skattemässiga behandlingen av dessa bestäms i enlighet därmed.<sup>4</sup> En produkts klassificering kan därvid få avsevärd betydelse ur skattemässig synpunkt med hänsyn till de bestämmelser som återfinns i varje skattesystem rörande exempelvis berättigat beskattningsland, tillämpliga skattesatser samt undantag från beskattning. När produkter, vilka tidigare endast levererades på fysisk väg, nu även kan överföras elektroniskt i digital form, uppkommer frågan om de elektroniskt levererade produkterna skall placeras i samma kategori som sina fysiskt distribuerade motsvarigheter eller om det finns skäl att frånga en dylik klassificering? Denna klassificeringsproblematik uppkommer som en ofrånkomlig följd av att elektroniskt levererade produkter saknar en naturlig plats i dagens konsumtionsskattesystem.

Uppsatsen avser att belysa den elektroniska handelns särdrag och dess konsekvenser för befintliga skattesystem. Syftet med arbetet är att klarlägga vilka

---

<sup>2</sup> Begagnandet av begrepp sker i detta kapitel utan närmare definitioner. Sådana ges i påföljande kapitel.

<sup>3</sup> McLure, Charles E., Jr: Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Law, Kapitel II(A); <http://www-techlaw.stanford.edu/pages/IntTax.pdf>, tillgänglig 990505.

<sup>4</sup> Benämningarna gripbara samt ogripbara varor utgör en egenhändigt utförd översättning av engelskans *tangible* respektive *intangible*. Mig veterligen finns idag inte någon vedertagen svensk översättning av dessa begrepp.



skattemässiga överväganden som bör göras med avseende på klassificeringen av elektroniskt levererade produkter samt att kunna ge ett, på denna granskning grundat, förslag till förhållningsätt.

### 3 Avgränsningar

Granskningen av den elektroniska handelns påverkan på befintliga skattesystem kommer endast att omfatta indirekta skatter. Att även utformningen av regler rörande uttagande av direkta skatter berörs av utvecklingen står klart; hur skall exempelvis inkomst från ett företags fasta driftställe i ett land fastställas och klassificeras? Lika klart är emellertid att utrymme saknas här för genomförande av en grundligare granskning av båda dessa områden. Inom det utvalda ämnet har jag dessutom valt att avgränsa undersökningsområdet ytterligare genom att låta uppsatsen omfatta endast det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet samt den amerikanska omsättnings- respektive användningsskatten. Eftersom Sverige sedan ett antal år tillbaka tillhör den Europeiska Unionen förefaller det naturligt att studera den skattekonstruktion, vilken numera utgör en del av vår egen gällande rätt. Att mervärdesskatten som allmän konsumtionsskatt har valts utav merparten av världens industriländer medför att ett flertal av de grundläggande principer som kommer att behandlas även har relevans för länder utanför unionen. Ett fåtal länder, däribland USA, har valt en annan väg för att beskatta konsumtion. Med hänsyn till dels detta lands oslagbara ställning som internationell handelspartner, dels till dess egenskap av täthållare i den teknologiska utvecklingen, anser jag det amerikanska skattesystemet ha sin givna plats i en uppsats av denna karaktär. Övriga länder och skattesystem lämnas därhän.

Undersökningen av de aktuella skattesystemen kommer att begränsa sig till det specifika problemområdet, varför en avsevärd del av existerande reglering utelämnas i brist på relevans för ämnet. De nya former av skatter, speciellt framtagna för elektronisk handel, vilka föreslagits och diskuterats i olika forum men ännu ej lett till några konstruktiva åtgärder, kommer även medvetet att bortses ifrån eftersom arbetet skall bedrivas med utgångspunkt i gällande skattesystem.<sup>5</sup> Av problemets natur följer att uppmärksamhet endast kommer att ägnas åt sådana produkter, vilka kan bli föremål för såväl fysisk som elektronisk leverans. Teknologiska aspekter skall beaktas endast i den mån jag anser det nödvändigt för redogörelsens fullständighet. Klargöras bör att arbetet ej gör något anspråk på att uttömmande behandla det aktuella ämnet.

---

<sup>5</sup> Till de skatter, vilka föreslagits kunna tillämpas speciellt vid elektronisk handel, hör bl a bit-skatten – *the bit tax* – en skatt som uttas på mängden elektroniskt överförd information. För en utförlig beskrivning av denna hänvisas till Cristina Landgrens examensarbete *VAT and the Internet*, vilket skrevs under HT-97 vid juridiska fakulteten i Lund.

## 4 Material och metod

Material till denna uppsats har till övervägande del hämtats på elektronisk väg – från Internet - eftersom litteraturen på det valda ämnets specifika område generellt sett fortfarande är knapphändig och inte särdeles djupgående. Genom detta tillvägagångssätt har även uppdaterad information kunnat erhållas, vilket är nödvändigt under de föränderliga förhållanden som präglar området. Vad beträffar grundläggande information om gällande rätt m m har emellertid befintlig litteratur samt tidskriftsartiklar fyllt en fullgod funktion. Naturligtvis har även juridiska dokument, däribland tillämpliga EG-direktiv, varit till ovärderlig hjälp under arbetets gång.

I det följande kommer inledningsvis elektronisk handel som företeelse att studeras, varvid jag skall söka ge en översiktlig bild av de olika typer av aktivitet begreppet innefattar samt av dess allmänna särdrag (kapitel 5). Därefter avser jag att behandla, i tur och ordning, det EG-rättsliga mervärdesskattesystemets uppbyggnad (kapitel 6) samt de amerikanska skatterna på omsättning respektive användning (kapitel 7). Med utgångspunkt i dessa skatteordningar skall sedermera problematiken kring klassificeringen av elektroniskt levererade produkter granskas (kapitel 8). Härvid kommer argument för olika förhållningssätt att framföras och konsekvenser av desamma att klargöras. I samband med denna granskning kommer även att återges de officiella ståndpunkter som tillkännagivits hittills samt påvisas den betydelse implementeringen av det slutliga mervärdesskattesystemet inom EU kan komma att få för beskattningsekvenserna av klassificeringen av elektroniskt levererade produkter. I uppsatsens avslutande kapitel skall rättsläget samt anförda argument analyseras och slutsatser dras rörande lämpligt vägval (kapitel 9).

# 5 Elektronisk handel

## 5.1 Allmänt

Termen elektronisk handel används vanligen som ett samlingsbegrepp omfattande all användning av datornätverk för att möjliggöra transaktioner rörande produktion, distribution samt försäljning och leverans av varor och tjänster på marknaden.<sup>6</sup> Såväl individer som företag och offentliga myndigheter kan således vara aktörer i denna miljö och utöver kommersiella transaktioner avses även bakomliggande förutsättningar för deras genomförande, såsom avtalsförhandlingar och –slut, rättsliga ramar, betalningsarrangemang samt beskattning.<sup>7</sup>

Inledandet av elektroniska affärer kan härledas tillbaka till slutet av 60-talet.<sup>8</sup> Vid denna tidpunkt började företag inom samma koncern, om dock i mindre utsträckning, utbyta filer mellan datorer tillhörande samma nätverk. Under följande decennium etablerades begreppet EDI (*Electronic Data Interchange*) i USA; något som lär ha skett med den amerikanska hamnmyndigheten i tätén, vilket möjliggjorde elektronisk meddelandeutväxling av strukturerad information, direkt mellan datorsystem, enligt ett standardiserat format.<sup>9</sup> Standardiseringen påbörjades och försvarsmakten stod som en utav initiativtagarna men inte förrän på 80-talet tog utvecklingen fart. Olika EDI-standarder togs emellertid fram för utbredd branschvis användning och användarna bestod ännu till övervägande del av relativt slutna grupper av storföretag, vilket föranledde tal om isolerade öar. Under 90-talet har, bl a genom utbredd tillämpning av den internationella standarden EDIFACT (*Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Transport*) samt Internetexpansionen, isoleringen brutits och decenniets senare hälft har inneburit ett definitivt genomslag för den elektroniska handeln. Här bör framhållas att inte heller Internet är något nytt fenomen; även detta initierades i USA redan i slutet på 60-talet. Det som ursprungligen och under åtskilliga år utgjorde ett projekt avsett främst för försvarsmakten samt universitetslaboratorier, vilka utförde försvarsrelaterad forskning, och som genom åren har gått under en mängd olika namn, har idag utvecklats till ett ovärderligt instrument vid elektroniskt bedriven handel.<sup>10</sup> Tillväxten är enorm och värdet av

---

<sup>6</sup> Abrams, Howard E., Doernberg, Richard L.: How Electronic Commerce Works, State Tax Notes, 1997;13(2):121.

<sup>7</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce – Opportunities and Challenges for Government (The “Sacher Report”), 1997, s 20; <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/sacher.htm>, tillgänglig 990427.

<sup>8</sup> Detta stycke bygger på Fredholm, Peter: Elektroniska affärer, Studentlitteratur, Lund, 1997, s 102, om inte annat sägs.

<sup>9</sup> Fredholm, Peter: Elektroniska affärer, Studentlitteratur, Lund, 1997, s 39.

<sup>10</sup> Terra, Ben: The Place of Supply in European VAT, Kluwer Law International, London, 1998, s 246.

den elektroniska handeln förutspås passera 200 miljarder dollar kring sekelskiftet.<sup>11</sup>

För bedrivande av elektronisk handel utgör idag Internet det mest betydelsefulla verktyget ur teknologisk synpunkt.<sup>12</sup> Internet är, fysiskt sett, en underliggande samling datornätverk, vilka hålls samman av mjukvaruprotokoll (*TCP/IP – Transmission Control Protocol/Internet Protocol*). De senare möjliggör kommunikation mellan de förra och datorer, vilka är anslutna därtill, samt kontakt med andra Internetanslutna datorer. För datoranvändare existerar på Internet en mängd olika tillämpningar, som är utformade för att kunna arbeta med Internetprotokoll och bland vilka återfinns elektronisk post (e-mail/e-post), hemtagning av filer samt "*the World Wide Web*" (WWW).

"The (World Wide) Web" – i det följande benämnt nätet – utgör, tillsammans med nyttjandet av e-postfunktionen för att sända elektronisk information, den mest utbredda tillämpningen på Internet. Faktum är att Internet har utvecklingen av nätteknologier, vilken tog fart under mitten av 1993, att tacka för sin enorma genomslagskraft eftersom systemet dessförinnan inte utgjorde någon särdeles användarvänlig miljö.<sup>13</sup> Det ifrågasatt nätet är uppbyggt av så kallade hypertextdokument baserade på HTML-kod (*HyperText Mark-up Language*), ett språk som innehåller instruktioner för hur text, bilder och länkar skall hanteras. Tack vare bl a detta språk, Internets särskilda adresssystem samt HTTP (*HyperText Transmission Protocol*) kan en unik URL (*Uniform Resource Locator*) skapas för varje nätdokument. Användaren kan sedermera, genom att klicka på en hypertextlänk – vilken skapats via kodning av vald text i ett dokument så att denna utpekar en viss URL – förflytta sig mellan önskade dokument på nätet.

## 5.2 Den ekonomiska aktiviteten på Internet

Uppbyggnaden av Internet och dess tillväxtpacitet öppnar dörren till en för många helt ny värld av möjligheter, inte minst för mindre företag och konsumenter. Åtskilliga arter av ekonomisk verksamhet kan bedrivas på Internet och WWW-tekniken är ej sällan av ovärderlig nytta. Bland dessa kan följande generella kategorier utrönas:<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Touche, William: Taxing the Big E, Director, 1998;52(3):44.

<sup>12</sup> Följande två stycken refererar till Smith, Graham J.H. (red.): Internet Law and Regulation, 2 uppl, FT Law & Tax, London, 1997, s 1ff.

<sup>13</sup> Terra, Ben: The Place of Supply in European VAT, Kluwer Law International, London, 1998, s 246f. WWW skapades vid the European Particle Physics Laboratory (CERN) i Schweiz.

<sup>14</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers – An Informal Round Table Discussion between Business and Government, Turku, 18 Nov, 1997, s 8; <http://www.oecd.org/daf/fa/MATERIAL/TURKU18.PDF>, tillgänglig 990413.

- (i) Försäljning och uthyrning av varor
- (ii) Tillhandahållande av tjänster
- (iii) Tillhandahållande av on-line information (datoriserade databaser)
- (iv) Reklam
- (v) Spel
- (vi) Global handel (möjlighet för finansiella institutioner och multinationella företag till handel dygnet runt oberoende av tidszoner)

Av intresse för denna uppsats är främst de två inledande kategorierna – omsättning av varor och tjänster. Beträffande denna elektroniska handel med varor och tjänster på Internet skall nämnas att en distinktion vanligen görs mellan direkt och indirekt sådan.<sup>15</sup> Vid direkt elektronisk handel sker såväl beställning, betalning som leverans av produkterna på elektronisk väg, medan de traditionella fysiska transportkanalerna nyttjas för leverans vid indirekt elektronisk handel, även om beställningen av de aktuella produkterna sker elektroniskt. Den indirekta elektroniska handeln bör i allmänhet inte orsaka några problem av allvarlig art eftersom tillvägagångssättet kan jämföras med beställningar av produkter per telefon, fax e dyl. Genom digitalisering kan emellertid produkter, vilka tidigare krävde fysisk leverans, i allt större utsträckning levereras elektroniskt och vi befinner oss plötsligt på okänd mark. Följaktligen är det den direkta elektroniska handeln som i första hand bör bli föremål för granskning.

## 5.3 Den särpräglade affärsmiljön

### 5.3.1 Anonymisering

En av den elektroniska handelns mest karaktäristiska egenskaper är dess anonymitet, av vilken följer att identifieringen och lokaliseringen av köpare och säljare stöter på betydligt fler problem än vad som är fallet vid traditionell handel. Dessa problem har sin grund i det kontinuerligt minskande behovet av fysisk etablering.<sup>16</sup> Ett allt vanligare scenario är att företag väljer Internet som enda marknadsföringskanal för sina produkter, vilket får till följd att kundkontakten upprätthålls endast via företagets hemsida. Detta således virtuella företags Internetadress eller domännamn säger inte nödvändigtvis någonting om det bakomliggande företaget.<sup>17</sup> Av namnet framgår endast vem som är ansvarig för

<sup>15</sup> A European Initiative in Electronic Commerce – Communication of 15 april 1997 to the European Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, COM(97) 157.

<sup>16</sup> McLure, Charles E., Jr: Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Law, Kapitel II(A); <http://www-techlaw.stanford.edu/pages/IntTax.pdf>, tillgänglig 990505.

<sup>17</sup> Torvund, Olav: Elektronisk handel via Internett, i Punsvik, Randi (red.): Elektronisk handel, nordisk årsbok i Rättsinformatik 1997, Norstedts Juridik, Stockholm, 1997, s 7.

dess underhåll, vilket emellertid ej ger någon information om den dator eller användare som svarar mot adressen eller om var denna är belägen.<sup>18</sup> När ett nationellt domännamn nyttjas befinner sig innehavaren sannolikt i detta land men väljs ett internationellt (generiskt) sådant, t ex .com, ger namnet inte någon ledning.

Den server, vilken mottar kundens beställning, kan vara placerad var som helst och vanligt förekommande är även att företag väljer att ha flera servrar (*mirror servers*) placerade i olika länder. Detta senare förfarande medför att kunden saknar vetskap om vilken server som hanterar transaktionen, samtidigt som den använda servern ej har tillgång till uppgifter om kundens fysiska placering.<sup>19</sup> Om köparen har uppgett sin e-mailadress kan denna visserligen härledas till en viss person och dator men dessa kan emellertid fortfarande befinna sig var som helst i världen.<sup>20</sup> Säljaren saknar vanligen även möjlighet att avgöra huruvida motparten är ett företag eller en privatperson. Den globala elektroniska handeln präglas således av anonymitet samt en beaktansvärd rörlighet vad gäller de agerande parterna.

### 5.3.2 Transaktionsrörlighet

Den rörlighet, vilken påvisats ovan beträffande marknadens aktörer, gör sig även gällande rörande de transaktioner som äger rum dem emellan. Med elektronisk handel minskar de geografiska avståndens betydelse, territoriella nationella gränser elimineras och frågan om vilket land en viss transaktion är knuten till blir vanskelig att besvara. Problemet har nära samband med handelsparternas anonymisering samt avsaknaden av fysisk etablering och gör decentraliseringen än mer påtaglig. Transaktionerna är ofta omedelbara och gränsöverskridande och de inblandade parterna har sällan kännedom om informationsflödenas dirigering mellan existerande nätverk.<sup>21</sup> Under överföringen består meddelandena dessutom

---

<sup>18</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers – An Informal Round Table Discussion between Business and Government, Turku, 18 Nov, 1997, s 6;

<http://www.oecd.org/daf/fa/MATERIAL/TURKU18.PDF>, tillgänglig 990413.

<sup>19</sup> Glicklich, Peter A., Goldberg, Sanford H., and Levine, Howard I.: Internet Sales Pose International Tax Challenges, *Journal of Taxation*, 1996;84(6):325.

<sup>20</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy: Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, Kapitel 6; <http://www.caltax.org/%21treas-ec.html>, tillgänglig 990501.

<sup>21</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy: Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, Kapitel 6; <http://www.caltax.org/%21treas-ec.html>, tillgänglig 990501. Tillhandahållare av nätverk upprätthåller kontakt med varandra genom såväl fysiska länkar som rättsliga kontrakt. Om sådan kontakt ej existerar mellan två nätverk använder de avsända meddelandena Internetprotokoll (se kapitel 5.1) för att finna vägar runt eventuella hinder. För en engelsk användare, vars Internetanslutningstillhandahållare utgör ett amerikanskt företag med ett internationellt nätverk men utan avtal med andra engelska nätverk, kan följden t ex bli att en anslutning till en Internetadress inom landet dirigeras via USA. Se Smith, Graham J. H. (red.): *Internet Law and Regulation*, 2 uppl, FT Law & Tax, London, 1997, s 3.

endast av en ström av siffror, vilka för en utomstående inte bidrar med någon som helst information om transaktionen.<sup>22</sup>

Betalning för varor och tjänster vid elektronisk handel kan idag ske på en mängd olika sätt. Köparen kan exempelvis begagna sig av kredit- eller betalkort, olika former av smarta kort (*smart cards*) eller elektroniska pengar. Genom utvecklandet av den så kallade SET-standarden (*Secure Electronic Transaction*) har det förstnämnda betalningssättet erhållit en avsevärt ökad säkerhet för de inblandade parterna vid elektronisk handel, främst tack vare att kortuppgifterna skyddas genom kryptering.<sup>23</sup> Smarta kort är kort i kreditkortsstorlek, som innehåller en CPU (*Central Processing Unit*) – en mikrodator i chipsstorlek – och minne. Utmärkande för dessa kort är att värde kan lagras därpå och denna egenskap kan nyttjas för mer eller mindre avancerade funktioner.<sup>24</sup> Användandet av smarta kort samt betalning med elektroniska pengar utgör båda exempel på tillämpning av vad som brukar kallas elektroniska betalningssystem. Dessa har potential att skapa nya former av pengar, i vilka värdet framställs i digital form. Vanligtvis skiljs härvid mellan redovisade (*accounted*) och icke redovisade (*unaccounted*) betalningssystem, varvid i det senare ingen central kontroll över betalningsflödena längre upprätthålls.<sup>25</sup> Under sådana omständigheter kan fullkomligt anonyma betalningar äga rum mellan två parter utan inblandning av någon tredje part.<sup>26</sup>

Transaktioner som sker elektroniskt kan, med hänvisning till vad som anförts ovan, vara närapå omöjliga att spåra. När så emellertid är möjligt kan kryptering av meddelanden ändå hindra utomstående från att få tillgång till dess innehåll. Även när en viss transaktion sker helt öppet, kan dess rörlighet och

---

<sup>22</sup> Hinnekens, L.: The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce, *INTERTAX*, 1998;26(2):52, på s 55. För närmare beskrivning av fenomenet digitalisering, se kapitel 8.1.2.

<sup>23</sup> Fredholm, Peter: Elektroniska affärer, Studentlitteratur, Lund, 1997, s 131f. Förfarandet innebär att kortuppgifterna inte blir kända ens för återförsäljaren. För en ingående beskrivning av detsamma hänvisas till Smith, Graham J. H. (red.): *Internet Law and Regulation*, 2 uppl, FT Law & Tax, London, 1997, s 230f. I krypteringssammanhang brukar även talas om så kallade digitala signaturer, vilka syftar till att verifiera för mottagaren av ett elektroniskt meddelande att dess avsändare är "äkta" och att meddelandets innehåll ej förändrats under överföringen. Hur sådana signaturer används beskrivs i Christina Hultmark: *Elektronisk handel och avtalsrätt*, Norstedts Juridik, Stockholm, 1998, s 94f.

<sup>24</sup> Exempel på sådana funktioner ges i Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): *Electronic Commerce – Opportunities and Challenges for Government* (The "Sacher Report"), 1997, s 35f; [http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sacher\\_e.pdf](http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sacher_e.pdf), tillgänglig 990427.

<sup>25</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): *Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers – An Informal Round Table Discussion between Business and Government*, Turku, 18 Nov, 1997, s 10; <http://www.oecd.org/daf/fa/MATERIAL/TURKU18.PDF>, tillgänglig 990413.

<sup>26</sup> Oliva, Ralph A., Prabakar, Sharda: *The Tax Web*, *Marketing Management*, 1998;7(3):44, på s 45.



gränsöverskridande natur dock orsaka problem, bl a vid fastställande av var en vara har omsatts eller en tjänst har tillhandahållits.<sup>27</sup>

### 5.3.3 Vag skiljelinje mellan varor och tjänster

I takt med att den elektroniska handeln breder ut sig, blir gränsen mellan vad som utgör försäljning av en vara och vad som skall ses som tillhandahållande av en tjänst alltmer diffus. Nya produkter dyker upp på marknaden, vilka fyller liknande funktioner som de redan etablerade, fast i utföranden som gör att produkterna inte nödvändigtvis låter sig klassificeras i enlighet med sina föregångare. Så är exempelvis fallet med böcker och tidningar, vilka kan levereras till sina läsare genom såväl fysisk som elektronisk distribution. Kapitel 8 kommer att ägnas åt problematiken kring klassificering av elektroniskt levererade produkter, varför området lämnas därhän för stunden.

### 5.3.4 Minskat behov av mellanhänder

Karaktäristisk för bedrivandet av elektroniska affärer är de traditionella mellanhändernas – grossister, distributörer, återförsäljare m fl - krympande roll.<sup>28</sup> Säljare och köpare erhåller direktkontakt och kan åtskilliga gånger genomföra sina transaktioner utan någon förmedlande part inblandad.<sup>29</sup> Detta minskade bruk av existerande mellanhänder förstärks av möjligheten för företag till långtgående vertikal integration av affärsfunktioner över nationella gränser.<sup>30</sup>

I detta sammanhang bör framhållas att det inte är osannolikt att nya former av mellanhänder kan komma att behöva utvecklas inom den elektroniska handeln för

---

<sup>27</sup> Tillinghast ger det belysande exemplet med kunden som, efter att fel uppstått på införskaffad mjukvara, söker "hot line"-assistans genom att ringa ett lokalsamtal. För att erhålla svar på sina frågor vidarekopplas kunden till personer med specialistkunskaper, vilka kan befinna sig var som helst i världen och samråd kan krävas under en längre tid. Problemet kan sedermera komma att lösas genom att kunden laddar ner ytterligare mjukvara till sin egen dator. Se Tillinghast, David R.: The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1996;50(11/12):524.

<sup>28</sup> Australian Taxation Office (ATO): Tax and the Internet – Discussion Report of the ATO Electronic Commerce Project, s 50ff; <http://www.ato.gov.au/ecp/!taxinte.pdf>, tillgänglig 990413. Företeelsen går vanligen under den engelska benämningen *disintermediation*.

<sup>29</sup> Department of the Treasury, Office of Tax Policy: Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, Kapitel 8; <http://www.caltax.org/%21treas-ec.html>, tillgänglig 990501.

<sup>30</sup> Hinnekens, L.: The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce, INTERTAX, 1998;26(2):52, på s 55. Se även Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce – Opportunities and Challenges for Government (The "Sacher Report"), 1997, s 37ff; [http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sacher\\_e.pdf](http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sacher_e.pdf), tillgänglig 990427.

att upprätthålla och stödja en god relation mellan köpare och säljare samt bevara aktörernas förtroende för marknaden.<sup>31</sup>

### 5.3.5 Samlad bedömning

Ovan har kortfattat beskrivits ett antal utmärkande egenskaper för den elektroniska affärsmiljön. Föga förvånande föreligger i vissa avseenden beaktansvärda skillnader jämfört med förhållandena vid konventionell handel. Vi har funnit att elementära frågor som "Vem?", "Var?" och "Vad?" ofta låter sig besvaras endast med mycken möda och i vissa fall inte alls. Ur skattemässig synpunkt är detta scenario ohållbart eftersom kontrollen över beskattningsgrundande transaktioner i princip blir imaginär och skattesystemen därmed förlorar sitt egentliga innehåll. För att motverka denna utveckling är det således av yttersta vikt att samordnade åtgärder vidtas i syfte att erhålla tidsenliga och funktionella skattesystem, i vilka hänsyn tagits till den elektroniska handelns särpräglade affärsmiljö.

I följande kapitel skall i tur och ordning studeras det EG-rättsliga respektive det amerikanska skattesystemets konstruktion. Härvid skall främst överblickas de situationer i vilka de olika skatterna uttas samt klargöras vilken betydelse klassificeringen av omsatta produkter får för den skattemässiga behandlingen av desamma. Först när detta är gjort kan problemet med klassificering av elektroniskt levererade produkter angripas på ett meningsfullt sätt, varvid även skall återkommas till den elektroniska affärsmiljöns egenskaper.

---

<sup>31</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce – Opportunities and Challenges for Government (The "Sacher Report"), 1997, s 48f; [http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sacher\\_e.pdf](http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/sacher_e.pdf), tillgänglig 990427.

# 6 Den EG-rättsliga mervärdesskatten

## 6.1 Skattesystemets allmänna struktur

### 6.1.1 Mervärdesskattens konstruktion

Mervärdesskatten är en allmän konsumtionsskatt, vilket medför att den i princip skall utgå vid omsättning av alla arter av varor och tjänster.<sup>32</sup> Att vissa typer av produkter i praktiken emellertid undantas från beskattningsområdet fråntar inte mervärdesskatten sin generella karaktär. Även punktskatter tillhör konsumtionsskatterna men till skillnad från mervärdesskatten avser den förra endast att belasta konsumtion av särskilt utpekade varor eller tjänster och saknar således mervärdesskattens allmängiltiga prägel.<sup>33</sup>

De generella konsumtionsskatterna indelas vanligen i ettledsskatter och flerledsskatter.<sup>34</sup> Ettledsskatter uttas, som namnet låter antyda, endast i ett av produktions- eller distributionskedjans led, t ex i grossist- eller detaljistledet, medan flerledsskatter omfattar flera av dessa led. Mervärdesskatten är av sistnämnda karaktär och uttas i varje produktions- och distributionsled på i princip det i respektive led producerade mervärdet.

Vad gäller flerledsskatter måste åtskillnad även göras mellan kumulativa eller kaskadskatter samt icke kumulativa sådana.<sup>35</sup> De förra innebär att skatten belastar ett flertal led på så sätt att avdrag inte medges för erlagd skatt på inköp, medan så i allmänhet är fallet vid vidareförsäljning av produkterna, när de uttagna skatterna är av den senare arten. Som utgångspunkt för mervärdesskatten gäller att denna i möjligaste mån skall övervältras på konsumenterna.<sup>36</sup> Av denna anledning tillämpas således avdragsmetoden.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Melz, Peter: Mervärdesskatten – en allmän konsumtionsskatt, SN 1994 s 242 (på s 243).

<sup>33</sup> Westberg, Björn: Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, Juristförlaget, Stockholm, 1994, s 78.

<sup>34</sup> Messere, K. C.: Tax Policy in OECD Countries – Choices and Conflicts, IBFD Publications, Amsterdam, 1993, s 370.

<sup>35</sup> Westberg, Björn: Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, Juristförlaget, Stockholm, 1994, s 81.

<sup>36</sup> Melz, Peter: Mervärdesskatten – en allmän konsumtionsskatt, SN 1994 s 242 (på s 244).

<sup>37</sup> Vid tillämpning av avdragsmetoden har idag alla de OECD-länder, vilka uttar mervärdesskatt, valt att använda den så kallade indirekta subtraktionsmetoden, enligt vilken de skattskyldiga erlägger skatt på sina inköp (ingående mervärdesskatt), samlar in skatt på sina försäljningar (utgående mervärdesskatt) och sedermera betalar in skillnaden mellan insamlad och betald skatt till skattemyndigheterna för varje redovisningsperiod eller kräver återbetalning från staten beroende på resultatet.

## 6.1.2 Övergångsordningen

Inom gemenskapen beslöts att göra mervärdesskattesystemet obligatoriskt redan år 1967 genom rådets antagande av det första direktivet rörande harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.<sup>38</sup> Alltsedan dess har harmoniseringsarbetet fortgått löpande, vilket till icke ringa del har sin orsak i mervärdesskattens betydelse för finansieringen av gemenskapens verksamhet.<sup>39</sup> Ett harmoniserat mervärdesskattesystem utgör, i ett vidare perspektiv, även en förutsättning för en väl fungerande inre marknad med fri rörlighet för varor och tjänster.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet utgör idag det centrala dokumentet på det aktuella området.<sup>40</sup> I detta återfinns bl a regler om skattskyldighet, skattepliktiga transaktioner, platsen för skattepliktiga transaktioner, skattskyldighetens inträde, beskattningsunderlaget, skattesatser, undantag från skatteplikt, import och export samt avdragsrätt. Ursprungligen medförde denna rättsakt att mervärdesskatt uttogs vid införsel av varor oberoende av om dessa kom från en annan medlemsstat eller från ett land utanför gemenskapen - tredje land – och utan

---

<sup>38</sup> Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT 071 14.04.67 s 1301 (Specialutgåva Område 9 Volym 1 s 3). Gemenskapsrättsliga direktiv är, enligt art 189 i Romfördraget, bindande för de medlemsstater till vilka de riktar sig men enbart vad gäller det resultat som skall uppnås.

<sup>39</sup> Pelin, Lars: Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick, SN 1995 s 15 (på s 19).

<sup>40</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145 13.06.77 s 1 (Specialutgåva Område 9 Volym 1 s 28), vilket blivit föremål för åtskilliga ändringar genom åren. De ändringsdirektiv som är av relevans för denna uppsats är Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, EGT L 376 31.12.91 s 1 (Specialutgåva Område 9 Volym 2 s 33); Rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser), EGT L 316 31.10.92 s 1 (Specialutgåva Område 9 Volym 2 s 80); Rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklande åtgärder för mervärdesskatt, EGT L 384 30.12.92 s 47 (Specialutgåva Område 9 Volym 2 s 119); Rådets direktiv 94/4/EG av den 14 februari 1994 om ändring av direktiv 69/169/EEG och 77/388/EEG och om höjning av värdegränserna för skattebefrielse för resande från tredje land samt för skattefria inköp vid resor inom gemenskapen, EGT L 060 03.03.94 s 14 (Specialutgåva Område 9 Volym 2 s 151); Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet, EGT L 102 05.05.95 s 18 samt Rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 om ändring, med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt, av direktiv 77/388/EEG – gemensamt system för mervärdesskatt, EGT L 338 28.12.96 s 89. För överskådlighetens skull kommer i fortsättningen endast att hänvisas till direktivens nummer. Beträffande övriga direktiv på mervärdesskatteområdet hänvisas till Pelin, Lars: Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick, SN 1995 s 15.

hänsyn till om varorna redan belagts med skatt i ett annat land.<sup>41</sup> Efter den inre marknadens förverkligande år 1993 skall emellertid gemenskapen framstå som ett enda land i mervärdesskattehänseende, vilket medför att gränsöverskridande gemenskapsintern handel inte får utlösa beskattning på denna sin egenskap och att reglerna rörande import och export tillämpas endast vid handel med tredje land. Vid EU-intern handel mellan skattskyldiga knyts således beskattningen numera till förvärvet i stället för till införseln.<sup>42</sup>

Den nuvarande ordningen – övergångsordningen – grundar sig på det ändrings- och tilläggsdirektiv till det sjätte mervärdesskattedirektivet, som antogs år 1991 och som, vilket nämnts ovan, började gälla från den 1 januari 1993.<sup>43</sup> Av beteckningen övergångsordning framgår att systemet endast är temporärt. Målet med det gemenskapsrättsliga arbetet på mervärdesskatteområdet är att skatten på EU-intern omsättning skall uttas i de omsatta produkternas ursprungsland utan att detta, vad beträffar gemenskapshandel mellan skattskyldiga personer, påverkar principen att skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat, i vilken den slutliga förbrukningen sker.<sup>44</sup> Innan så kan ske föreligger ej fullständigt fri rörlighet för varor och tjänster inom unionen. Eftersom ett sådant system – det slutliga systemet – kräver att medlemsstaternas reglering uppnått en viss harmoniseringsnivå, bl a rörande tillämpliga skattesatser, och då denna ej förelåg vid tidpunkten för direktivets antagande, ansågs det nödvändigt att införa en temporär ordning, under vilken harmoniseringsarbetet skulle fortgå och skatt även fortsättningsvis som huvudregel skulle uttas i produkternas destinationsland. Avsikten var ursprungligen att denna övergångsordning skulle kunna ersättas av ett slutligt system efter utgången av år 1996. Än idag föreligger emellertid alltför betydande skillnader mellan medlemsstaternas regler för att detta skall kunna genomföras men planerna kvarstår och gemenskapens arbete fortsätter. I kapitel 8.8 skall möjliga konsekvenser av det permanenta gemensamma mervärdesskattesystemets införande beröras vad gäller klassificeringen av elektroniskt levererade produkter. Med hänsyn till den ovisshet som ännu råder kring förverkligandet av nämnda system kommer den återstående granskningen av EG-rätten att begränsas till den gällande övergångsordningen.

Den gemenskapsrättsliga mervärdesskatten uttas idag generellt sett i tre olika situationer:<sup>45</sup>

- (i) På omsättning av varor och tjänster inom en medlemsstat;
- (ii) på förvärv i en medlemsstat av varor från en annan medlemsstat; samt

---

<sup>41</sup> Jonsson, Gunnar: Mervärdesskattefrågor inom EG – Problem och förenklingar, SvSkT 6-7/95 s 403 (på s 404).

<sup>42</sup> Westberg, Björn: Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar, Juristförlaget, Stockholm, 1994, s 221.

<sup>43</sup> Direktiv 91/680/EEG.

<sup>44</sup> Se preambeln till direktiv 91/680/EEG.

<sup>45</sup> Smith, Graham J. H.: Internet Law and Regulation, 2 uppl, FT Law & Tax, London, 1997, s 278.

(iii) på import av varor från tredje land.

Transaktioner, vilka i och för sig kan hänföras till dessa situationer, kan emellertid komma att undgå mervärdesbeskattning. Så är fallet med dels sådan verksamhet, vilken ligger utanför mervärdesskattens angivna räckvidd, dels sådana transaktioner, vilka uttryckligen undantagits från skatteplikt.<sup>46</sup>

På skattepliktiga transaktioner uttas mervärdesskatt som en viss procentsats av ett noggrant definierat beskattningsunderlag.<sup>47</sup> Såsom framgått ovan utgör harmoniseringen av dessa skattesatser en av förutsättningarna för att fri rörlighet för varor och tjänster i praktiken skall existera mellan medlemsstaterna. I dagsläget tillåts emellertid medlemsstaterna tillämpa differentierade skattesatser med villkor att grundskattesatsen ej får understiga 15 % av beskattningsunderlaget. Utöver denna grundskattesats får staterna tillämpa en eller två reducerade skattesatser, som inte får vara lägre än 5 % av beskattningsunderlaget och vilka enbart får tillämpas på omsättning av vissa arter av varor och tjänster.<sup>48</sup>

Vilken skatt som skall uttas på en viss transaktion samt av vem och var så skall ske är beroende av en mängd olika faktorer. I det följande skall de olika situationer där mervärdesbeskattning aktualiseras studeras närmare. Den valda indelningen, med åtskillnad gjord mellan omsättning av varor respektive tjänster samt mellan EU-intern handel respektive handel med tredje land, motiveras av önskan att sedermera kunna utröna de konsekvenser definitionen av produkter, vilka levereras eller presteras på elektronisk väg, får för den skattemässiga hanteringen av desamma.

## 6.2 EU-intern handel med varor

### 6.2.1 Transaktioner mellan skattskyldiga personer

Med begreppet skattskyldig person avses inom mervärdesskatterätten varje person som självständigt bedriver yrkesmässig verksamhet, oberoende av syfte

---

<sup>46</sup> Mervärdesskattens räckvidd anges i art 2 i direktiv 77/388 samt i art 28a i direktiv 91/680, vilken genomgått ett flertal ändringar genom direktiven 92/111 samt 95/7. De uttryckliga undantagen från skatteplikt behandlas i art 13-16 i direktiv 77/388 samt i art 28c i direktiv 91/680 med dess ändringar genom direktiven 92/111 och 95/7.

<sup>47</sup> Art 11 i direktiv 77/388 med ändringar i direktiv 91/680, direktiv 92/111 samt direktiv 95/7. Se även tillägg till direktiv 77/388 i art 28e i direktiv 91/680, vilken även den blivit föremål för ändringar genom direktiven 91/680 samt 95/7.

<sup>48</sup> Art 12(3)(a) i direktiv 77/388 i sin lydelse enligt direktiv 96/95. Se bilaga H till direktiv 96/95 avseende de produkter på vars omsättning reducerade skattesatser är tillåtna. Avsikten var att rådet skulle besluta vilken grundskattesats som skulle tillämpas efter den 31 december 1998, men så har ännu inte skett.

eller resultat.<sup>49</sup> Det står medlemsstaterna fritt att anse även personer, vilka endast tillfälligt bedriver sådan verksamhet, såsom skattskyldiga.<sup>50</sup> Offentligrättsliga organ betraktas i regel ej som skattskyldiga personer i fråga om verksamhet, vilken de bedriver i sin egenskap av offentliga myndigheter, såvida inte detta skulle medföra en konkurrenssnedvridning av viss betydelse.<sup>51</sup> Beträffande vissa arter av verksamhet skall dessa organ alltid betraktas som skattskyldiga personer.<sup>52</sup> Som huvudregel gäller att skattskyldiga personer skall kunna identifieras genom att de registrerar sig för mervärdesskatt och därmed erhåller ett särskilt registreringsnummer.<sup>53</sup> Undantag får emellertid göras för t ex sådan tillfällig ekonomisk verksamhet som nämnts ovan.

En skattepliktig varutransaktion mellan skattskyldiga personer i olika medlemsstater medför att mervärdesskatt skall uttas i destinationsstaten enligt denna stats regler.<sup>54</sup> Den beskattningsgrundande händelsen utgörs av ett sk gemenskapsinternt förvärv, vilket innebär att säljaren inte debiterar köparen någon skatt utan att köparens skyldighet att betala och redovisa mervärdesskatt uppkommer i det land dit varan anländer och där köparen är registrerad.<sup>55</sup> Påförandet av mervärdesskatt sker, efter avskaffandet av mervärdesskatt på införsel i samband med den inre marknadens förverkligande, således inom ramen för det ordinarie mervärdesskattesystemet, vilket medför att gränskontroller ersatts med en mängd administrativa regler.<sup>56</sup> Enligt dessa regler medges säljaren full avdragsrätt för sin ingående mervärdesskatt, samtidigt som någon utgående mervärdesskatt ej påförs honom på försäljning av varor till skattskyldiga personer i andra medlemsstater, under förutsättning dels att de ifrågavarande varorna transporteras av någondera parten eller för deras räkning från en medlemsstat till en annan, dels att säljaren erhållit uppgift från köparen om dennes mervärdesskatteregistreringsnummer.<sup>57</sup> För köparens vidkommande uppställs dessutom krav på att förvärvet sker mot vederlag i dennes verksamhet, för att avdrag vid varornas vidareförsäljning skall beviljas för den erlagda skatten på inköpet. Ur deklarationssynpunkt gäller att såväl säljare som köpare skall upprätta en sammanställning över gemenskapsinterna transaktioner av detta slag.<sup>58</sup>

---

<sup>49</sup> Art 4(1) i direktiv 77/388.

<sup>50</sup> Art 4(3) i direktiv 77/388.

<sup>51</sup> Art 4(5) i direktiv 77/388.

<sup>52</sup> Bilaga D till direktiv 77/388.

<sup>53</sup> Art 22(1) i direktiv 77/388 enligt dess lydelse efter tillägg genom art 28h i direktiv 91/680 samt efter ändring genom direktiv 92/111.

<sup>54</sup> Eden, Sandra: *The Taxation of Electronic Commerce*, i Edwards, Lilian och Waelde, Charlotte (red.): *Law and the Internet – Regulating Cyberspace*, Hart, Oxford, 1997, s 151 (på s 154).

<sup>55</sup> Ett gemenskapsinternt förvärv definieras i art 28a(3) i direktiv 91/680.

<sup>56</sup> Riksskatteverket (RSV): *Handledning för mervärdesskatt*, 1997, Taxlex 98:2, Kapitel 1.

<sup>57</sup> Art 28a(3) i direktiv 91/680 samt art 17 i direktiv 77/388 i dess lydelse enligt art 28f i direktiv 91/680.

<sup>58</sup> Art 22 i direktiv 77/388 i dess lydelse enligt art 28h i direktiv 91/680, inklusive ändringar genom direktiven 92/111 samt 95/7.

För att kunna genomföra dessa bestämmelser är det nödvändigt att fastställa platsen för ett gemenskapsinternt förvärv, något som naturligt nog har ett nära samband med platsen för tillhandahållande av varor. Huvudregeln är att ett gemenskapsinternt förvärv anses äga rum där varorna befinner sig vid den tidpunkt när transporten till den person som förvärvar dem slutar.<sup>59</sup> Om köparen ej kan styrka att beskattning skett i detta land, kan platsen för förvärvet dock anses ligga inom den medlemsstat, vilken utfärdat förvärvarens mervärdesskatteregistreringsnummer, med följd att beskattning i stället sker i denna senare stat.<sup>60</sup>

## 6.2.2 Köp av icke-skattskyldiga personer

Till kategorien icke-skattskyldiga personer hör främst slutkonsumenter – privatpersoner. Mervärdesskatten, i sin egenskap av konsumtionsskatt, syftar till att i slutändan belasta just konsumtion, varför skatten i princip skall övervältras från tidigare led i affärskedjan till konsumenterna. Av denna anledning måste regleringen rörande mervärdesbeskattning vid försäljning till privatpersoner nödvändigtvis utformas annorlunda än vad gäller transaktioner mellan skattskyldiga näringsidkare. Bland de icke-skattskyldiga personerna återfinns emellertid inte endast privatpersoner. Såsom framgått under kapitel 6.2.1 kan till denna grupp även föras personer, vilka bedriver endast tillfällig ekonomisk verksamhet, samt offentliga organ i fråga om verksamhet bedriven i deras egenskap av myndighet, under förutsättning att någon konkurrensnedvridning av betydelse ej uppkommer. Hit hör även näringsidkare, tillhörande exempelvis den finansiella sektorn, vilka undantagits från skatteplikt och följaktligen saknar avdragsrätt för ingående skatt. Gemensamt för samtliga dessa fysiska och juridiska personer är att mervärdesskatten i allmänhet utgör en definitiv kostnad.

När en icke-skattskyldig person i en medlemsstat köper varor från en skattskyldig person i en annan medlemsstat tillämpas primärt ursprungsprincipen, varvid mervärdesskatt som huvudregel uttas av säljaren i dennes land och redovisas där enligt detta lands regler, på samma sätt som vid säljarens inhemska försäljning av varor.<sup>61</sup> Omsättningen utgör härvid den beskattningsgrundande händelsen. Vad gäller varor som transporterats över gränsen till en icke-skattskyldig person - annan än privatperson – gäller det sagda endast om vissa krav är uppfyllda. Under förutsättning att det sammanlagda värdet av en sådan persons förvärv under ett kalenderår inte överskrider ett tröskelvärde på för närvarande 10 000 euro, uppkommer inga beskattningskonsekvenser för köparen i dennes hemland.<sup>62</sup> Om nämnda förvärv uppgår till ett högre belopp är emellertid

---

<sup>59</sup> Art 28b(A)(1) i direktiv 91/680.

<sup>60</sup> Art 28b(A)(2) i direktiv 91/680 med ändring genom direktiv 92/111.

<sup>61</sup> Art 28b(A)(1) i direktiv 91/680.

<sup>62</sup> Art 28a(1)(a) i direktiv 91/680 i sin lydelse genom direktiv 92/111.



förvärvaren tvungen att erlagga mervärdesskatt i sitt eget land för gemenskapsinternt förvärv, varvid registrering även blir nödvändig.

Eftersom huvudregeln skapar möjligheter för icke-skattskyldiga att förlägga sina inköp till de medlemsstater, i vilka mervärdesskattesatsen är lägst, har särskilda regler införts för att motverka denna utveckling. Skulle den sammanlagda omsättningen från en skattskyldig person i en medlemsstat till icke-skattskyldiga personer i en annan medlemsstat under ett år överskrida ett visst tröskelvärde, måste säljaren registrera sig för mervärdesskatt lokalt i köparens land och betala skatten enligt där gällande regler. Tröskelvärdet utgörs generellt av 100 000 euro men får av konkurrenssnedvridningshänsyn sänkas till 35 000 euro.<sup>63</sup>

Bestämmelserna riktar sig främst mot postorderhandel men gäller i princip för alla skattskyldiga personer som levererar varor till icke-skattskyldiga personer i en annan medlemsstat, på villkor att varorna avsänds eller transporteras av säljaren eller för dennes räkning. Innebörden av dessa distansförsäljningsregler är att platsen för varornas tillhandahållande anses vara där transporten till köparen slutar.<sup>64</sup>

Det bör i sammanhanget nämnas att särskilda regler gäller för varor som är belagda med punktskatt – tobaks-, alkohol- och mineraloljeprodukter - samt för nya transportmedel, men eftersom dessa bestämmelser saknar relevans för detta arbete skall de inte beröras närmare.

### 6.3 Import av varor

Begreppet import är sedan den inre marknads förverkligande reserverat för handeln med tredje land.<sup>65</sup> Mervärdesskatt uttas vid import av beskattningsbara varor i samband med varornas införsel i gemenskapen. Platsen för importen anses således i allmänhet vara den medlemsstat inom vars territorium varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen.<sup>66</sup> Bedömningen kan emellertid tillgå på annat sätt när fråga är om varor som skall bli föremål för särskilt angivna

---

<sup>63</sup> Art 28b(B)(2) i direktiv 91/680. För att motverka en koncentration av inköpen från medlemsstater med låg mervärdesskattesats av personer hemmahörande i medlemsstater, vilka tillämpar en högre skattesats, kan således ett land med hög skattesats välja ett lägre tröskelvärde att överskrida för att skattskyldighet skall föreligga i detta land. En medlemsstat med hög skattesats kan även välja att erbjuda sina säljare valmögligheten att anse distansförsäljningsreglerna tillämpliga trots att destinationslandets tröskelvärde ej överskridits, se art 28b(B)(3). Skattskyldighet skulle således kunna föreligga i ett land med lägre skattesats; en möjlighet som införts för att försöka främja handel från medlemsstater med högre skattesats.

<sup>64</sup> Art 28b(B)(1) i direktiv 91/680.

<sup>65</sup> Art 7(1)(a) i direktiv 77/388 såsom den infördes genom direktiv 91/680, vilken skall läsas tillsammans med art 9 och 10 i Romfördraget, samt art 7(1)(b) i direktiv 77/388 i dess lydelse enligt direktiv 92/111.

<sup>66</sup> Art 7(2) i direktiv 77/388 i sin lydelse enligt direktiv 91/680.

förfaranden, t ex placering i tillfälligt lager eller förädling. I sådana fall suspenderas beskattningen och importstat blir den medlemsstat där varorna befinner sig när de upphör att omfattas av dessa förfaranden.<sup>67</sup>

Av ovanstående regler följer att mervärdesskatt skall uttas i importstaten oberoende av förvärvarens eventuella skattskyldighet. Man bör dock komma ihåg att köparens skattskyldighet styr möjligheten till avdrag för ingående skatt. Vissa undantag från huvudregeln medges, t ex i fråga om varor i det personliga bagaget för resande som kommer från tredje land, men då dessa saknar relevans för de aktuella frågeställningarna skall de lämnas därhän.<sup>68</sup>

Vid export av varor från en medlemsstat till ett tredje land uttas inte någon mervärdesskatt inom gemenskapen.<sup>69</sup>

## 6.4 Handel med internationella tjänster

### 6.4.1 Huvudregeln

Det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet omfattar även tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom gemenskapens territorium av en skattskyldig person i denna hans egenskap.<sup>70</sup> Medan platsen för leverans verkar bestämmande för var mervärdesskatt skall uttas vid omsättning av varor, ägnas uppmärksamhet främst åt var leverantören hör hemma när fråga är om tillhandahållande av tjänster. Som huvudregel gäller således att omsättningen av tjänster mervärdesbeskattas i den stat där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.<sup>71</sup> Leverantören av det skattepliktiga tillhandahållandet av tjänsten ansvarar härvid för inbetalningen av skatten till myndigheterna i enlighet med sitt hemlands regler.<sup>72</sup> Denna huvudregel är tillämplig oberoende av huruvida mottagaren av tjänsten är en skattskyldig person eller ej och även utan hänsyn till ifall fråga är om handel med en annan medlemsstat eller med tredje land. Det senare innebär att tillhandahållande av en tjänst från en leverantör i ett land utanför gemenskapen till en person i en medlemsstat ej skall medföra uttagande av EG-rättslig mervärdesskatt, medan omsättning av tjänster i motsatt riktning aktualiserar beskattning inom gemenskapen.

---

<sup>67</sup> Art 7(3) i direktiv 77/388 efter ändringar genom direktiven 91/680 och 92/111. Jämför även art 10(3) i direktiv 77/388 i dess lydelse enligt direktiv 91/680.

<sup>68</sup> Se t ex direktiv 94/4.

<sup>69</sup> Art 15(1) i direktiv 77/388 i den lydelse som gäller enligt direktiv 91/680.

<sup>70</sup> Art 2(1) i direktiv 77/388.

<sup>71</sup> Art 9(1) i direktiv 77/388.

<sup>72</sup> Art 21(1)(a) i direktiv 77/388 samt art 28g i direktiv 91/680 inklusive ändringar genom direktiv 92/111.

Vid tillämpning av huvudregeln görs ett antal förbehåll, varvid t ex platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom skall vara där egendomen är belägen, platsen för tillhandahållande av transporttjänster i allmänhet där transporten äger rum samt platsen för tillhandahållande av vissa tjänster av kulturell, vetenskaplig, underhållningsmässig eller liknande karaktär där dessa fysiskt utförs.<sup>73</sup>

## 6.4.2 Undantag beträffande diverse tjänster

För omsättning av vissa särskilt angivna typer av tjänster frångås den ovan beskrivna huvudregeln och dess leverantörstyrda beskattning. Platsen för tillhandahållande av sådana tjänster anses i stället vara den där mottagaren har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas.<sup>74</sup> Ansvarig för mervärdesskattens inbetalande blir i sådana fall kunden, vilken behandlas som om han själv tillhandahållit tjänsten, även om solidariskt betalningsansvar kan krävas av leverantören.<sup>75</sup> Berörda av dessa regler är dels skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, dels kunder som är etablerade i tredje land. De tjänster som blir föremål för särbehandling är överlåtelse av upphovsrätter och liknande rättigheter, reklamtjänster, konsulttjänster och liknande tjänster, databearbetning och tillhandahållande av information, åtaganden att avstå från att utöva en näringsverksamhet eller en rättighet av sådant slag som nämns i den aktuella regeln, olika bank-, finansierings- och försäkringstjänster, tillhandahållande av personal, förmedlingstjänster av viss art samt telekommunikationstjänster.<sup>76</sup>

Begränsningen av specialreglernas räckvidd vad gäller berörda personer får till konsekvens att den gemenskapsinterna omsättningen av de nämnda tjänsterna behandlas på olika sätt beroende på mottagarens skattemässiga status. Av bestämmelserna följer uttryckligen att tillhandahållande av en tjänst till en skattskyldig person etablerad i en medlemsstat skall mervärdesbeskattas i mottagarens land. Eftersom icke-skattskyldiga personer undantagits från dessa bestämmelser, tillämpas huvudregeln, vilket innebär att även vad beträffar tillhandahållanden av dessa slag av tjänster uttas skatten i leverantörens etableringsland.

---

<sup>73</sup> Art 9(2)(a)-(d) i direktiv 77/388 samt art 28b(C)-(D) i direktiv 91/680.

<sup>74</sup> Art 9(2)(e) i direktiv 77/388.

<sup>75</sup> Art 21(1)(b) i dess lydelse enligt direktiv 95/7. Denna omkastning av roller har gett upphov till användning av uttrycket *reverse charge* för benämning av förfarandet.

<sup>76</sup> Telekommunikationstjänsterna fick sin definitiva placering bland de särbehandlade tjänsterna den 1 juli 1997 genom femton beslut av rådet den 17 mars 1997. Se Terra, Ben: *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, s 240.

Enligt särbestämmelserna omfattas tillhandahållanden till personer hemmahörande i ett land som står utanför EU. På sådan omsättning uttas därmed inte någon gemenskrapsrättslig mervärdesskatt. Förfarandet vid tillhandahållanden av de särskilda tjänsterna till en person inom gemenskapen från en person i tredje land blir däremot avhängigt av mottagarens eventuella skattskyldighet. Är denne skattskyldig medför specialreglerna att mervärdesskatt uttas i hans land. Skulle så inte vara fallet aktualiseras emellertid åter huvudregeln, varför ingen skatt utgår inom gemenskapen.

För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning har medlemsstaterna givits möjlighet att, beträffande de tjänster som är föremål för specialreglering, bestämma platsen för tillhandahållande av tjänsterna utifrån särskilda kriterier. Även om denna plats enligt de övriga reglerna skulle anses ligga inom gemenskapen, får den således betraktas såsom liggande utanför denna, under förutsättning att den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen.<sup>77</sup> På motsvarande vis medges att en plats för tillhandahållande, vilken annars skulle ligga utanför gemenskapen, ses som liggande inom en medlemsstats territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna sker i detta land.<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> Art 9(3)(a) i direktiv 77/388.

<sup>78</sup> Art 9(3)(b) i direktiv 77/388.

# 7 De amerikanska skatterna på omsättning respektive användning

## 7.1 Skattesystemets allmänna konstruktion

USA utgör idag ett av de enstaka OECD-länder, vilka ej valt mervärdesskatten som allmänt konsumtionsskattesystem.<sup>79</sup> Någon federal skatt på konsumtion existerar överhuvudtaget inte i detta land utan den närmaste motsvarigheten till de nationella mervärdesskatter som uttas av andra länder får primärt sökas i de omsättningsskatter, vilka uttas på delstatsnivå (*sales taxes*). Utformningen av reglerna rörande dessa skatter skiljer sig på viktiga punkter ifrån det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet, även om de övergripande principerna till stor del är desamma. Skillnader återfinns i allmänhet bl a i behandlingen av omsättning av tjänster och ogripbara varor, av företags inköp samt av försäljningar mellan olika jurisdiktioner.<sup>80</sup> Konstruktionen medför att en avsevärd del av konsumtionen förblir obeskattad samtidigt som mellanliggande transaktioner ej sällan beskattas, vilket försvagar omsättningsskattens karaktär av generell konsumtionsskatt.<sup>81</sup> I vissa situationer kompletterar emellertid bestämmelser om användningsskatter (*use taxes*) omsättningsskatternas räckvidd.

Med nödvändig hänsyn tagen till konstitutionella begränsningar och deras tolkning av landets Högsta Domstol (*the Supreme Court*) samt till lagar, vilka antagits på federal nivå, återstår för de amerikanska delstaterna en betydande frihet vad beträffar uttagandet av skatt och inom varje delstat medges på detta område viss självbestämmanderätt även på lokal nivå. Denna decentralisering av beslutsfattandet i skatterättsliga frågor har medfört att det idag existerar i runda tal 30 000 olika delstatliga och lokala skattemässiga jurisdiktioner i USA med vitt skilda utformningar av vissa delar av skattesystemet.<sup>82</sup> I det följande skall beskattningen vid handel mellan de åtskilliga delstatliga jurisdiktionerna studeras, med vilken paralleller även kan dras till internationell handel.

---

<sup>79</sup> Tjugoåtta av OECD:s tjugonio medlemsländer uttar redan eller förväntas inom kort utta en mervärdesskatt. Se Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Taxing Consumption, s 1; [http://www.oecd.org/daf/fa/c\\_tax/consum.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/c_tax/consum.htm), tillgänglig 990409.

<sup>80</sup> McLure, Charles E., Jr: Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Law, Kapitel I; <http://www-techlaw.stanford.edu/pages/IntTax.pdf>, tillgänglig 990505.

<sup>81</sup> Fox, William F., Murray, Matthew N.: The Sales Tax and Electronic Commerce: So What's New?, *National Tax Journal*, 1997;50(3):573.

<sup>82</sup> Hardesty, David: Sales and Use Tax and E-Commerce – Part 1, s 2; <http://www.mshb.com/ec/061699a.htm>, tillgänglig 990616.

## 7.2 Omsättningsskatten

Den amerikanska omsättningsskatten uttas huvudsakligen på bruttointäkterna från omsättning av gripbar personlig egendom samt vissa tjänster.<sup>83</sup> Skattens räckvidd varierar från delstat till delstat men endast ett fåtal av delstaterna har härvid valt en omfattande beskattning av tillhandahållande av tjänster och försäljning av ogripbara varor är endast i undantagsfall föremål för beskattning.<sup>84</sup> Vanligtvis belastar omsättningsskatten den slutliga konsumenten av den ifrågavarande produkten medan leverantören endast ansvarar för uppbörden av densamma. I de delstater där undantag ej medges för samtliga inköp av näringsidkare kommer emellertid skatten att belasta denne.

Uttagande av omsättningsskatt sker i allmänhet i enlighet med destinationsprincipen, varvid beskattning sker av sådan omsättning av produkter som äger rum inom en delstat. Ett undantag av avsevärd betydelse gäller dock för försäljningar som i och för sig sker inom en delstat men av leverantörer, vilka är etablerade utanför denna. Om en säljare inte har någon form av fysisk närvaro i omsättningsdelstaten kan den senare inte utkräva någon omsättningsskatt av denne.<sup>85</sup>

## 7.3 Användningsskatten

I syfte att motverka reducerade skatteintäkter på inköp från andra delstater har, som ett komplement till omsättningsskatterna, så kallade användningsskatter införts. Dessa uttas på användning, lagring eller konsumtion av produkter inom en delstat, är funktionellt likvärdiga omsättningsskatterna samt uttas enligt samma skattesatser som de senare.<sup>86</sup> I de fall någon omsättningsskatt inte kan bli aktuell eftersom säljaren är etablerad utanför delstaten kan, under vissa förutsättningar, säljaren således åläggas att uppbära användningsskatt för den delstats räkning, vari de aktuella produkterna används.<sup>87</sup> Om dessa förutsättningar, vilka skall behandlas i det följande, inte är uppfyllda åligger det köparen att själv redovisa

---

<sup>83</sup> Hardesty, David: Sales and Use Tax and E-Commerce – Part 1, s 1; <http://www.mshb.com/ec/061699a.htm>, tillgänglig 990616.

<sup>84</sup> McLure, Charles E., Jr: Electronic Commerce, State Sales Taxation, and Intergovernmental Fiscal Relations, National Tax Journal, 1997;50(4):731, på s 739.

<sup>85</sup> National Bellas Hess Inc. v. Department of Revenue, 386 U.S. 753 (1967) samt Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992).

<sup>86</sup> Hellerstein, Walter: The Law of Sales Taxes in a Cyber Economy, s 4. Presented at the First Meeting of the E-Commerce Commission, Williamsburg, Virginia, June 21-22, 1999; <http://www.ecommercecommission.org/press.htm>, tillgänglig 990627.

<sup>87</sup> Hardesty, David: Sales and Use Tax and E-Commerce – Part 1, s 1; <http://www.mshb.com/ec/061699a.htm>, tillgänglig 990616.

sina inköp samt se till att användningsskatten blir inbetald till användardelstaten.<sup>88</sup> Härvid uppstår problem med reglernas efterföljande eftersom delstaterna i praktiken saknar de resurser som krävs för att kunna kontrollera skatternas inbetalning.

För att en säljare, vilken är etablerad utanför användardelstaten, skall kunna åläggas uppbördsskyldighet för denna stats räkning, krävs att han har kopplingar till denna stat av viss art och omfattning.<sup>89</sup> Detta krav härrör från de konstitutionella begränsningar som följer av dels *the Due Process Clause*, vilken rör skatterättvisa, dels *the Commerce Clause*, som upprätthåller ett skydd mot skatter, vilka hindrar handeln mellan delstater.<sup>90</sup> Säljarens koppling till den beskattande staten behöver enligt den förstnämnda klausulen endast bestå av minimala kontakter med denna, under förutsättning att säljarens aktiviteter är tillräckligt och medvetet riktade mot personer med hemvist däri samt att ett rationellt samband existerar mellan den uttagna skatten och säljarens nytta av tillträdet till delstatens marknad.<sup>91</sup> Härvid uppställs varken krav på fast driftställe eller fysisk närvaro i den beskattande delstaten för att skatten skall tillåtas.<sup>92</sup> Enligt den sistnämnda klausulen krävs emellertid starkare kopplingar mellan säljaren och användardelstaten i det att det måste finnas ett verkligt samband dem emellan.<sup>93</sup> Ursprungligen ansågs detta begrepp innebära ett krav på fysisk närvaro i den beskattande delstaten, varvid t ex kontakt endast genom expeditiönsföretag eller det amerikanska postverket ej uppfyllde kravet.<sup>94</sup> De olika delstaterna har dock med tiden försökt att på olika sätt efterge det stränga kravet på fysisk närvaro i syfte att utöka sina skatteintäkter, vilket emellertid har stött på patrull från skattebetalarnas sida.<sup>95</sup> Rättsläget är idag oklart vad gäller såväl kravet på verkligt samband som räckvidden av dessa regler i fråga om arten av produkter.<sup>96</sup> USA:s Högsta Domstol har ännu inte avgivit någon tolkning vad beträffar omsättning av ogripbara varor eller av tjänster och i brist på uttryckligt utökade beskattningsjurisdiktioner från federalt håll försöker delstaterna att lösa problemet på egen hand, vilket resulterar i en mängd olika regleringar runt om i landet.

---

<sup>88</sup> Jämför med *reverse charge*-mekanismen i EG-rätten, kapitel 6.4.2.

<sup>89</sup> *National Bellas Hess Inc. v. Department of Revenue*, 386 U.S. 753 (1967) och *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

<sup>90</sup> Fox, William F., Murray, Matthew N.: *The Sales Tax and Electronic Commerce: So What's New?*, *National Tax Journal*, 1997;50(3):573, på s 576.

<sup>91</sup> Benämns ofta *in personam*-jurisdiktion.

<sup>92</sup> Hinnekens, L.: *The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce*, *INTERTAX*, 1998;26(2):52, på s 61.

<sup>93</sup> På engelska *substantial nexus*.

<sup>94</sup> *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

<sup>95</sup> Glicklich, Peter A., Goldberg, Sanford H. och Levine, Howard I.: *Internet Sales Pose International Tax Challenges*, *Journal of Taxation*, 1996;84(6):325, på s 329.

<sup>96</sup> För en utförlig redogörelse rörande ämnet, se McLure, Charles E., Jr: *Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Law*, Kapitel IV(A)(1); <http://www-techlaw.stanford.edu/pages/IntTax.pdf>, tillgänglig 990505.

Presentationen av den amerikanska motsvarigheten till EG-rättens mervärdesskattesystem har medvetet hållits kort. Detta beror främst på att den amerikanska rätten utformats utan att hänsyn måst tagas till exempelvis frågor om fri rörlighet inom området och gemensamt ansikte utåt. Utgångspunkten tas, såsom har framgått, i varje delstat för sig trots att den amerikanska konstitutionen uppställer vissa gränser för delstaternas bestämmanderätt. Att beskriva samtliga delstaters skattesystem anser jag skulle föra alltför långt i detta sammanhang och är ej heller nödvändigt för uppsatsens syfte. Här har endast grunderna för det amerikanska systemet samt de övergripande gemensamma principerna presenterats. Vid den påföljande granskningen av den direkta elektroniska handelns konsekvenser för de existerande skattekonstruktionerna skall i stället exemplifiering ske när så anses lämpligt.



# 8 Klassificering av elektroniskt levererade produkter

## 8.1 Allmänt

### 8.1.1 Vikten av klassificering

I avsaknad av varu- och tjänstedefinitioner med global giltighet vad beträffar elektroniska transaktioner, existerar otaliga divergerande uppfattningar av begreppens närmare innebörd. En studie av de konsumtionsskatterättsliga systemen visar på nödvändigheten av att kategorisera produkter, vilka levereras på elektronisk väg, eftersom tillämpningen av en mängd andra bestämmelser är beroende därav. Behandlingen av varor och tjänster kan exempelvis skilja sig åt i fråga om föreliggande beskattningsgrundande händelse (inom EU kan t ex importbestämmelserna endast aktualiseras beträffande varor), platsen för skattepliktig leverans (EG-rättsliga gemenskapsinterna förvärv gäller endast varor), undantag från beskattning (i USA undantas åtskilliga arter av tillhandahållande av tjänster från beskattning), specialregleringar (de gemenskapsrättsliga distansförsäljningsreglerna är endast tillämpliga på omsättning av varor medan *reverse charge*-mekanismen endast kan bli aktuell vid tillhandahållande av tjänster) samt tillämpliga skattesatser. Även inom kategorierna varor respektive tjänster kan det vara av yttersta vikt att kunna skilja mellan olika typer av sådana, då dessa kan bli föremål för vitt skilda behandlingar (i USA spelar t ex indelningen mellan gripbara och ogripbara varor en betydande roll, varvid försäljning av den senare arten sällan beskattas; i såväl USA som inom EU kan olika typer av tjänster få vidkännas avsevärda skillnader i skattemässig hantering).

### 8.1.2 Digitalisering

Vid digitalisering omvandlas, genom inmatning i ett datorsystem, olika typer av material till binära koder – ettor och nollor – vilka kan lagras i ett elektroniskt minne. Resultatet av detta förfarande utgör en digitaliserad produkt. Digitaliserade produkter skall skiljas från digitala sådana, med vilka avses verk som ursprungligen skapats med nyttjande av datortekniken.

Det aktuella materialets egenskaper styr sättet för produkternas införelse i datorsystemet, varvid exempelvis manuell inmatning vid datorns tangentbord, scanning – digitalisering av ett statiskt original – samt inspelning med digital teknik utgör några av valmöjligheterna.

Verk i digital form kan, med tillgång till därför avpassade datorprogram, bli föremål för i princip gränslös bearbetning och manipulation. Lagring av informationen kan ske på diverse medier, såsom en dators hårddisk, diskett eller CD-ROM, och överföring av densamma mellan dessa medier kan, med hög hastighet och utan kvalitetsförsämring, ske genom elektronisk kopiering. Med utnyttjande av telefonnät, radiovågor eller glasfiberkablar kan de digitala produkterna även föras över till enskilda mottagare, s k elektronisk överföring.

### 8.1.3 Digitaliserbara produkter

Som har framgått ovan kan material av i hög grad heterogen karaktär omvandlas till digital form. Av intresse för detta arbete är produkter, såväl varor som tjänster, vilka därmed kan levereras såväl fysiskt som elektroniskt till köparen. Den klassificeringsdiskussion som skall föras kommer, för överskådlighetens skull, att utgå ifrån ett antal specifika produkter. Av denna anledning gör följande uppräkningslista av digitaliserbara produkter inga anspråk på att vara uttömmande utan endast representativ för problemställningen.<sup>97</sup>

- (i) Böcker, tidningar, CD-skivor, videokassetter och CD-ROM-skivor är alla exempel på produkter, vilka traditionellt sett levereras i form av gripbara *varor*. Genom digitalisering kan emellertid den information som återfinns i/på dessa materiella ting överföras från säljare till köpare på elektronisk väg.
- (ii) Underhållning, såsom film, teater, sport, musik och spel, reklamtjänster, konsulttjänster, informationstjänster, finansiella tjänster och resebyråtjänster utgör exempel på sådana *tjänster* som tidigare krävt någon form av fysisk närvaro eller prestation för att kunna utföras. Idag är det dock fullt möjligt att utföra dessa tjänster genom elektronisk överföring av information till kunderna.
- (iii) Mjukvara till datorer kan levereras på materiella föremål, som t ex disketter eller CD-ROM-skivor, samtidigt som en köpare ofta kan välja att ladda ner denna elektroniskt direkt till sin egen dator. Eftersom leverans således kan ske såväl fysiskt som elektroniskt anser jag produktarten ha en rättmätig plats i sammanhanget trots att fråga egentligen inte är om en digitaliserbar utan en digital produkt (se kapitel 8.1.2 beträffande denna distinktion).

Gemensamt för ovannämnda produkter är att digitaliseringen eller möjligheten till elektronisk leverans av desamma medför att de inte utan vidare låter sig klassificeras på samma sätt som sina fysiskt levererade motsvarigheter.

---

<sup>97</sup> De konkreta exemplen är hämtade från Riksskatteverkets (RSV) skrivelse till skattemyndigheterna Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor) samt den därtill fogade promemorian beträffande vissa rättsliga frågor på punktskatte- och mervärdesskatteområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel, 980519.

### **8.1.4 Klassificeringsmöjligheter**

Som omtalades i kapitel 2 delas produkter in i tre övergripande kategorier, vilka utgör grund för deras skattemässiga behandling: gripbara varor, ogripbara sådana samt tjänster. Inom dessa överordnade klasser görs ytterligare indelning i undergrupper, varvid omsättning av vissa arter av varor och tjänster kan komma att beskattas medan andra undantas från beskattning och differentierade skattesatser kan komma att tillämpas.

Uttagandet av aktuella skatter styrs till betydande del av varje lands samhälleliga och politiska värderingar och ställningstaganden, vilket får till följd att detaljregleringen kan anta tämligen skilda former. Oavsett skattesystemets utformning måste neutralitet i beskattningen söka upprätthållas i möjligaste mån, innebärande att de skattskyldigas beteende ej skall dirigeras av skattemässiga överväganden. Därför är det synnerligen viktigt att klassificeringen av produkter sker med beaktande av denna neutralitetsprincip.

I härpå följande avsnitt skall de representativa produktgrupper, vilka uppräknades i kapitel 8.1.3, studeras närmare, varvid argument för olika förhållningssätt med avseende på klassificeringen av elektroniskt levererade produkter skall framföras samt konsekvenser därav klarläggas.

## **8.2 Böcker, tidningar, CD-skivor, videokassetter, CD-ROM-skivor etc.**

Traditionellt sett utgör böcker, tidningar, CD-skivor, videokassetter och CD-ROM-skivor representativa exempel på produkter, vilka levererats i form av gripbara varor. När informationen i eller på dessa materiella ting digitaliseras förlorar produkten sin gripbarhet och frågan är om den därvid även bör förlora sin karaktär av vara. Genom att låta produkten behålla denna sin egenskap upprätthålls neutralitet i beskattningen av dess omsättning. Något incitament skapas inte för köpare av produkten att planera sina inköp utifrån skattemässiga beräkningar rörande det mest fördelaktiga leveransalternativet, vilket i sin tur motverkar placering av vissa säljare i ofördelaktiga konkurrenssituationer. Det sagda gäller emellertid med vissa förbehåll. I vissa länder, särskilt i de amerikanska delstaterna, görs en åtskillnad mellan gripbara och ogripbara varor, varvid omsättning av ogripbara sådana ofta är undantagna från beskattning. Å andra sidan släpar dock en mängd delstater i USA efter i fråga om likvärdig behandling av fysiskt och elektroniskt levererade produkter, i det att undantag som medges beträffande de förstnämnda ej har utsträckts till att gälla de sistnämnda motsvarigheterna. I Connecticut uttas t ex inte någon omsättningsskatt på dagstidningar eller tidskrifter i fysisk distribution medan elektroniskt överförda

exemplar inte anses uppfylla villkoren för undantag.<sup>98</sup> Med beaktande av dessa faktorer samt av att dagens skattesatser ej är tillräckligt harmoniserade, skulle en klassificering av elektroniskt levererade produkter av aktuellt slag som varor ändå kunna möjliggöra skatteplanering samt konkurrenssnedvridningar.

Klassificering av en bok e dyl som vara, även då den levereras på elektronisk väg, kan motiveras av att innehållet är detsamma som vid fysisk leverans och att beskattningen ej skall vara beroende av valt medium. Grundtanken i detta resonemang kan dock åberopas för att erhålla rakt motsatt resultat. Det ekonomiska intresset av ett köp av produkter av nämnd art anses i sådant fall vara knutet till informationen i sig och då mediet saknar relevans bör transaktionen *alltid* ses som tillhandahållande av en tjänst, således även i de fall informationen levereras på fysisk väg.<sup>99</sup>

Ett argument för klassificering som vara, vilket är relaterat till ovanstående neutralitetsaspekt är att produkten, oberoende av leveranssätt, tillfredsställer samma behov hos köparen. Beaktas då att information som levereras fysiskt ses som omsättning av vara bör en elektronisk leverans följaktligen behandlas på dylikt sätt. Det kan emellertid diskuteras ifall de olika produkterna verkligen fyller samma funktion i så hög grad att substitution är möjlig.<sup>100</sup> Som exempel kan nämnas tidningar av olika slag. Den information som tillhandahålls i fysiska exemplar av en tidning skiljer sig i viss mån från den som kan erbjudas på tidningens hemsida. På den senare ges vanligen tillträde till tidningens arkiv samt till uppdaterad information på olika områden, t ex om börsens upp- och nedgångar, och besökaren erbjuds ofta diverse extra, ofta skraddarsydda, tjänster, vilka ej har sin motsvarighet vid fysisk leverans.<sup>101</sup>

Om elektroniska leveranser av böcker etc. anses skola medföra att en tjänst tillhandahållits och vi förutsätter att dessa i sin fysiska form behandlas som varor, bör klargöras vilka konsekvenser en sådan klassificering får från skattemässig synpunkt. Några av dessa har redan berörts ovan (kapitel 8.1.1). För det första faller de nämnda transaktionerna utanför räckvidden av de gemenskapsrättsliga reglerna rörande import eftersom endast varor kan bli föremål för import. Vid handel med tredje land skall således, beträffande fysiskt levererade produkter av aktuellt slag, mervärdesskatt i allmänhet uttas i den medlemsstat vari varorna befinner sig när de ankommer till gemenskapen och så skall ske oavsett om

---

<sup>98</sup> The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II. Sales and Use Tax Issues; <http://www.caltax.org/andersen/part2.htm>, tillgänglig 990501.

<sup>99</sup> Se uttalande av professor Strunk (German IFA Branch Comments) i Doernberg, Richard L., Hinnekens, Luc: Electronic Commerce and International Taxation, Kluwer Law International, Haag, 1999, s 354.

<sup>100</sup> The U.S. Department of Commerce: The Emerging Digital Economy – Chapter 4. Digital Delivery of Goods and Services; <http://www.ecommerce.gov/danc4.htm>, tillgänglig 990502.

<sup>101</sup> I detta sammanhang kan det även bli aktuellt att diskutera förekomsten av sammansatta produkter. Detta ämne skall dock behandlas i ett eget avsnitt, se kapitel 8.5.

förvärvaren är skattskyldig eller ej. Får en person i Frankrike exempelvis böcker fraktade till sig från en leverantör i Australien, skall mervärdesskatt lyftas i Frankrike. Export av materiella varor aktualiserar inte någon EG-rättslig mervärdesskatt, varför – om nyssnämnda transport sker i motsatt riktning – den eventuella beskattningen av transaktionen sker i Australien. Levereras produkterna i stället på elektronisk väg och en tjänst anses tillhandahållen gäller som huvudregel att skatten uttas i det land där leverantören är hemmahörande. Även detta skall ske oberoende av mottagarens eventuella skattskyldighet. Följaktligen utgår inte någon fransk mervärdesskatt när böckerna, i det ovan angivna exemplet, digitaliseras och överförs elektroniskt till den franske köparen från den i Australien hemmahörande leverantören. En överföring av materialet från en leverantör etablerad i Frankrike till en kund i Australien ger däremot upphov till mervärdesbeskattning i Frankrike. Skulle huvudregeln beträffande internationellt tillhandahållna tjänster anses vara tillämplig skulle således beskattningsscenarioet vara det omvända i förhållande till fysiskt levererade produkter. Detta gör det lockande för de berörda aktörerna att välja leveranssätt utifrån vad som i varje situation utgör det skattemässigt mest fördelaktiga alternativet med beaktande av skattesatser m m i de länder, vilka är involverade i transaktionen.<sup>102</sup>

Den leverantörsstyrda huvudregeln är inte självklart tillämplig i fråga om elektronisk leverans av böcker etc. när en tjänst skall anses ha tillhandahållits. Möjligt och t o m sannolikt är att undantaget beträffande diverse tjänster aktualiseras med hänsyn till att det i grund och botten rör sig om tillhandahållande av information. I sådant fall medför *reverse charge*-mekanismen att skatt uttas i förvärvarens etableringsland. En förutsättning för att så skall ske är emellertid att förvärvaren antingen är en skattskyldig person etablerad inom gemenskapen men inte i samma land som leverantören eller är hemmahörande i tredje land oberoende av skattskyldighet. För en privatperson eller annan icke-skattskyldig person, som hör hemma i en medlemsstat och som mottar elektroniskt levererade böcker etc., aktualiseras alltså huvudregeln även i denna situation med beskattning i leverantörslandet till följd. Detta gäller såväl när leverantören är etablerad inom gemenskapen som när denne hör hemma i tredje land. För att återkomma till det tidigare nämnda fallet utgår således fransk mervärdesskatt endast när leverantören är etablerad i Australien och den franske mottagaren utgör en skattskyldig person. En viss möjlighet finns dock för medlemsstaterna att utsträcka sin beskattningsrätt genom att åberopa att den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna i fråga äger rum inom en medlemsstat trots att platsen för deras tillhandahållande annars skall anses ligga utanför gemenskapen. Levereras produkterna på fysisk väg uttas däremot skatt på i princip all införsel i gemenskapen.

---

<sup>102</sup> Härvid bör påpekas att många medlemsstater har valt att tillämpa en reducerad skattesats på fysisk leverans av bl a tidningar och böcker. Om en elektroniskt levererad motsvarande produkt behandlas som tjänst kan det medföra att omsättningen beskattas fullt ut, varvid de traditionella distributionskanalerna placeras i en fördelaktig position.

Det ovan sagda gäller i princip även för den EU-interna handeln med informationstjänster. Sker transaktionen mellan två skattskyldiga personer uttas, i enlighet med *reverse charge*-systemet, skatten i förvärvarens hemland. Omsättning av varor inom gemenskapen mellan skattskyldiga personer föranleder på motsvarande vis beskattning i destinationslandet. I allmänhet saknas därmed incitament till att låta skattemässiga överväganden styra valet mellan fysisk och elektronisk leverans. Detta gäller dock inte när transaktioner involverar icke-skattskyldiga personer, vilket främst beror på att reglerna rörande tjänsters egentliga användning och utnyttjande kan aktualiseras endast i fråga om handel med tredje land. Utgör vår franske bokköpare en icke-skattskyldig person, som föredrar att göra sina inköp och få sina produkter levererade elektroniskt från en annan medlemsstat framför tredje land, står det följaktligen honom fullkomligt fritt att minimera skattekostnaderna genom att välja den medlemsstat, vilken har lägst skattesats. Mervärdesskatt utgår nämligen i leverantörens etableringsland och för tjänster existerar inte någon motsvarighet till de distansförsäljningsregler, vilka införts för att motverka sådan inköpsplanering med avseende på varor.

För det amerikanska skattesystemets vidkommande får en klassificering som tjänster av elektroniskt tillhandahållna böcker etc. oklara konsekvenser. I en mängd delstater innebär det att någon skatt överhuvudtaget inte kommer att uttas eftersom omsättnings- och användningsskatternas räckvidd i mångt och mycket är outvecklad på tjänsternas område. Ett flertal delstater gör visserligen fortlöpande försök att bredda skattebasen till att omfatta vissa arter av tjänster men, som framgick av kapitel 7.3, resulterar detta i en myriad av delvis överlappande benämningar och en märkbar brist på överensstämmelse mellan delstaternas regleringar.<sup>103</sup> Det finns inte någon uttrycklig särreglering vad beträffar platsen för uttagande av en eventuell skatt men å andra sidan kan det inte heller med säkerhet sägas att de regler om t ex verkligt samband, vilka genom åren utarbetats för gripbara varor, utan vidare kan tillämpas på motsvarande vis i fråga om tjänster. Det enda som står klart är sålunda att rättsläget är oklart.

### **8.3 Underhållning, reklam-, konsult-, informations-, resebyrå- samt finansiella tjänster o dyl.**

En förutsättning för tillhandahållande av en mängd tjänster av diverse karaktär har tidigare varit någon form av fysisk närvaro eller prestation. Bland sådana arter av tjänster återfinns t ex olika former av underhållning, såsom film, teater, sport, musik och spel, reklam, konsult- och informationstjänster samt resebyrå- och

---

<sup>103</sup> Chuck, Lysbeth B. ger i *The Virtual Taxman Cometh: Looming Taxation Issues for Internet Commerce*, *Searcher*, 1998;6(5):36, en utmärkt redogörelse för den rådande förvirringen på området. Till artikeln är även fogad en tabell över varje delstats ställningstagande i fråga om beskattning av elektronisk handel.

finansiella tjänster. Gemensamt för dessa tjänster är att deras innehåll idag kan överföras till kunden på elektronisk väg utan att någon fysisk närvaro eller prestation överhuvudtaget blir nödvändig. Att de i denna form skulle anses utgöra något annat än tjänster är något som ej har givits särdeles mycket uppmärksamhet. Faktum är dock att frågan ej bör avfärdas utan vidare eftersom produkterna i sin digitala form uppvisar betydande likheter med exempelvis böcker, vilka levereras elektroniskt. I grund och botten rör det sig om överföringar av digitaliserat material, vilket kan anföras som stöd för en enhetlig klassificering av berörda produkter. Problemet blir särskilt påtagligt vid en jämförelse av t ex musik på CD-skivor och livemusik eller tidningar och informationstjänster, vilkas innehåll omvandlats till binära koder. Det är inte självklart att spridning av visst digitaliserat material skall anses som leverans av varor medan annat placeras i kategorien tillhandahållande av tjänster.

Strävan efter enhetlighet samt neutralitet skulle kunna anföras som argument för klassificering av ifrågavarande tjänster, i sin elektroniska form, som vara – naturligtvis under antagande att även digitaliserade böcker etc. erhåller denna benämning. Samma mål kan emellertid åberopas för motsatt klassificering eftersom neutralitet och enhetlighet annars ej uppnås i förhållande till fysiskt tillhandahållna tjänster, vilket skulle erbjuda möjligheter till skatteplanering och få betydande konkurrenssnedvridningar till följd.

Vid en jämförelse med de produkter, vilka behandlats under kapitel 8.2, bör ett antal aspekter beröras. Produkterna är i sin ursprungliga fysiska form av vitt skild karaktär, åtminstone vid första åseende. Vid närmare begrundan är det emellertid främst gripbarheten eller bristen på densamma som skiljer produkterna åt. Deras innehåll kan, om man tillåter sig att hårdra det en smula, i mångt och mycket sägas vara detsamma, dvs tillhandahållande av information eller underhållning. Vad som sker när innehållet digitaliseras och levereras elektroniskt är att den nämnda skillnaden i gripbarhet utplånas, vilket i avsevärd mån reducerar möjligheterna till rationell åtskillnad mellan de olika produkterna. Under förutsättning att produkter fyller samma funktion och tillfredsställer samma behov hos köparen kan hävdas att transaktionerna bör beskattas på likartat sätt och klassificering ske i enlighet därmed. Såsom jag tidigare nämnt är det dock inte alltid helt enkelt att fastställa om substitution faktiskt är möjlig och frågan kvarstår fortfarande huruvida produkterna – i samtliga sina utföranden – skall anses vara tillhandahållna köparen i egenskap av vara eller tjänst.

I kapitel 8.2 klargjordes de praktiska konsekvenserna av att klassificera elektroniskt levererade böcker etc. på ett annorlunda sätt än fysiskt tillhandahållna sådana. En klassificering av de i detta avsnitt aktuella tjänsterna i sin elektroniska form som varor skulle resultera i motsvarande förändringar i den skattemässiga behandlingen fast i motsatt riktning. Vad gäller den EG-rättsliga mervärdesskatterätten skulle den gemenskapsinterna elektroniska handeln med icke-skattskyldiga personer placeras i ett konkurrensmässigt ofördelaktigt läge

jämfört med ett fysiskt tillhandahållande av de ifrågavarande produkterna med beaktande av att reglerna rörande distansförsäljning skulle bli tillämpliga. Vid handel med tredje land skulle importbestämmelserna aktualiseras, varvid i stort sett all införsel skulle mervärdesbeskattas. Detta skall jämföras med den begränsade beskattningsrätt gemenskapens medlemsstater kan erhålla genom *reverse charge*-systemet samt reglerna om tjänsters egentliga användning och utnyttjande.

Som har sagts så många gånger förr kan inte något klart och entydigt svar ges ifråga om konsekvenserna av att i USA placera elektroniskt presterade tjänster av aktuellt slag i gruppen varor. Sannolikt är emellertid att merparten av de amerikanska delstaterna i sådant fall skulle komma att se på produkterna som ogripbara varor, vilka liksom tjänster ej sällan är undantagna från beskattning. Med hänsyn tagen till att delstaternas praxis beträffande behandlingen av ogripbara varor är splittrad i minst samma utsträckning som gällande tjänster, kan några ytterligare klagörande upplysningar ej ges rörande beskattningseksekvenserna.

I detta sammanhang bör framhållas den skattemässiga betydelse åtskillnaden mellan olika tjänster kan få. Även om de ifrågavarande produkterna anses skola behålla sin egenskap av tjänst vid en elektronisk leverans är det mycket möjligt att det inte anses lämpligt att placera dem i samma underkategori som sina fysiska motsvarigheter. Problemet åskådliggörs enklast med ett exempel. Inom det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet anses platsen för tillhandahållande av tjänster av underhållningsmässig karaktär vara där dessa fysiskt utförs. Hur skall denna plats fastställas i de fall tjänsten tillhandahålls genom elektronisk överföring utan att något fysiskt utförande blir nödvändigt? Skall det i stället anses vara en informationstjänst som har tillhandahållits och skatt, under vissa andra förutsättningar, följaktligen uppbäras i förvärvarens etableringsland eller skall kanske huvudregeln för tjänster tillämpas med skatteuttag i leverantörens hemland till följd? Liknande problem uppstår vid tillämpningen av de amerikanska bestämmelserna om omsättnings- och användningsskatt. När tjänster tillhandahålls på elektronisk väg kan det t ex i vissa delstater anses vara fråga om skattepliktiga datortjänster eller informationstjänster; kategorier vilka införts speciellt för elektronisk handel och som saknar motsvarighet för fysiskt utförda tjänster, och den skattemässiga behandlingen kan variera beaktansvärt beroende på i vilken kategori de aktuella tjänsterna placeras.<sup>104</sup>

---

<sup>104</sup> Chuck, Lysbeth B.: The Virtual Taxman Cometh: Looming Taxation Issues for Internet Commerce, *Searcher*, 1998;6(5):36.



## 8.4 Mjukvara till datorer

Mjukvara eller programvara till datorer är en i flera avseenden speciell produkt. Som omtalades i kapitel 8.1.3 (med hänvisning till kapitel 8.1.2) är den egentligen ej att hänföra till digitaliserbara produkter eftersom den är av ursprunglig digital karaktär. Med beaktande av att innehållet kan bli föremål för såväl fysisk som elektronisk leverans till köparen är mjukvara emellertid i allra högsta grad berörd av klassificeringsproblemet. När den tillhandahålls lagrad på diskett eller CD-ROM-skiva anses regelmässigt en gripbar vara ha omsatts. Idag står det dock vanligen en köpare fritt att ladda ner produkten elektroniskt direkt till sin egen dator, varvid gripbarheten försvinner och karaktären av vara kan ifrågasättas. Vad beträffar mjukvara kan en distinktion göras mellan s k standardprogram och för kunden skräddarsydda sådana.<sup>105</sup> Den förstnämnda arten utgör härvid sådan programvara som återfinns i massupplagor på butikshyllorna medan den sistnämnda typen innehåller ytterligare moment som medför att produkten är direkt anpassad efter köparens individuella behov. Diskussionen kring klassificering av elektroniskt levererade standardprogram kan föras på ett sätt liknande den som aktualiseras rörande digitalisering av böcker etc. med hänsyn till att fråga endast är om information som levereras via olika medier och till att neutralitetsprincipen skall upprätthållas. Detta innebär att det inte heller i detta sammanhang är självklart att produkten skall definieras som vara ens när den levereras i gripbar form i de fall man väljer att placera tillhandahållandet av information i första rummet och fäster vikt vid att värdet av disketten etc. endast utgör en minimal del av den levererade produktens totala värde.<sup>106</sup> I vissa amerikanska delstater anses det vid fysisk leverans följaktligen vara en ren tillfällighet att mjukvaran överförs på en materiell diskett e dyl och oberoende av leveranssätt föreligger tillhandahållande av tjänst.<sup>107</sup> Detta kan jämföras med situationen i t ex Tyskland, där leverans av standardprogram alltid anses utgöra omsättning av vara, även i de fall mjukvaran laddas ner på elektronisk väg.<sup>108</sup> Ytterligare ett alternativ utgör det brittiska tillvägagångssättet vid klassificering av mjukvara av standardtyp. Vid fysisk leverans av en sådan produkt styrs behandlingen av huruvida separat prissättning sker av det bärande elementet respektive innehållet. Är så fallet anses såväl en vara som en tjänst ha tillhandahållits, medan hela leveransen i annat fall betraktas som vara.<sup>109</sup>

---

<sup>105</sup> Doernberg, Richard L., Hinnekens, Luc: *Electronic Commerce and International Taxation*, Kluwer Law International, Haag, 1999, s 247.

<sup>106</sup> Eden, Sandra: *The Taxation of Electronic Commerce*, i Edwards, Lilian och Waelde, Charlotte (red.): *Law and the Internet – Regulating Cyberspace*, Hart, Oxford, 1997, s 151 (på s 167).

<sup>107</sup> Hellerstein, Walter: *State and Local Taxation of Intangibles Generates Increasing Controversy*, *Journal of Taxation*, 1994;80(5):296, på s 299.

<sup>108</sup> Brodersen, Christian: *International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce – Germany*, *INTERTAX*, 1997;25(4):133, på s 135.

<sup>109</sup> Smith, Graham J.H.: *Internet Law and Regulation*, 2 uppl, FT Law & Tax, London, 1997, s 280.

Svårigheterna med att hantera s k sammansatta produkter kommer att beröras närmare i påföljande avsnitt.

Leverans av skräddarsydd programvara behandlas idag i de flesta länder som tillhandahållande av en tjänst oberoende av leveransform. Konsekvensen av ovanstående blir således att tillhandahållande av skräddarsydd mjukvara alltid är att anse som en tjänst medan leverans av standardprogram kan komma att klassificeras på olika sätt beroende på valt medium för leverans. Ur neutralitetssynpunkt förefaller en klassificering av skräddarsydd programvara som den nämnda vara tillfredsställande, naturligtvis under förutsättning att tillhandahållandet anses utgöra samma typ av tjänst oberoende av överföringssätt. Beträffande leveranser av mjukvara ligger i stället de främsta svårigheterna i att finna en lämplig klassificering med beaktande av existensen av dels skräddarsydd programvara, dels standardprogram.

Det kan förefalla naturligt att, vid en jämförelse mellan standard- och efter köparens önskemål skräddarsydda program, se kundanpassningen vid den senare arten som utförande av en tjänst. Något motsvarande inslag existerar inte beträffande mjukvara av standardtyp, varvid klassificering som vara skulle kunna vara motiverad. Att placera leveranser av standardprogram i varukategorien p g a att dessa tillhandahålls i fysisk form på butikshyllorna kan svårigen motiveras med beaktande av att även mjukvara av skräddarsydd karaktär mycket väl kan bli föremål för fysisk leverans. Om leverans på fysisk väg skall medföra att tillhandahållande av en vara äger rum bör väl följaktligen åtminstone en sammansatt produkt föreligga i de fall som rör kundanpassade program och inte enbart en tjänst. En möjlighet är att klassificera produkten efter dess dominerande inslag men detta får till följd att samtliga typer av mjukvara lämpligen bör klassificeras i enlighet med innehållet och inte det använda mediet för lagring eller överföring. Såsom har sagts tidigare utgör en diskett e dyl endast en minimal del av produktens totalvärde och kan således inte anses utgöra produktens dominerande inslag.

En åtskillnad mellan standardprogram och skräddarsydd mjukvara kan rättfärdigas om utgångspunkt tas i kundanpassningen. I övrigt är produktinnehållet detsamma. Någon substitution kan ej ske mellan mjukvarutyperna eftersom produkterna helt eller delvis fyller olika funktioner. Låt oss följaktligen utgå ifrån att programvara av standardkaraktär skall klassificeras som vara och den andra arten som tjänst. Vilka konsekvenser kan en eventuell elektronisk överföring av dessa produkttyper få? Att omklassificera en skräddarsydd produkt till att utgöra en vara förefaller ogrundat eftersom en elektronisk leverans ej kan påstås medföra att produkten erhåller några varukännetecken. Om tillhandahållande av ett standardprogram av någon av inledningsvis anförda anledningar däremot skall anses utgöra en tjänst, uppkommer en klar risk för agerande utifrån skattemässiga överväganden med icke rättfärdigad konkurrensnedvridning till följd. För det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet gäller detta särskilt beträffande handel med

icke-skattskyldiga personer, vilka kan reducera sina skattekostnader betydligt genom att göra sina inköp av mjukvara där de ses som tillhandahållande av tjänst. Inköpen kan med fördel göras från tredje land eftersom det då ej blir fråga om någon import som beskattningsgrundande händelse och möjligheterna att beskatta den egentliga användningen och utnyttjandet inom gemenskapen är begränsade. I de amerikanska delstaterna uppstår samma förutsebarhetsproblem som nämnts åtskilliga gånger tidigare med förbehållet att mjukvarurelaterade tjänster tillhör de få tjänster, vilka delstaterna ägnat mycken uppmärksamhet och tid åt att försöka beskatta.

Skall standardprogram anses utgöra varor oberoende av leveransform främjas å ena sidan den skattemässiga neutraliteten. Med beaktande av att det vid elektronisk överföring av informationen inte längre kan anses vara fråga om en gripbar vara, kan neutraliteten å andra sidan ibland bli skenbar. Detta gäller åtminstone i USA men även inom EU återfinns skillnader i behandlingen av gripbara respektive ogripbara varor.

## 8.5 Sammansatta produkter

Klassificeringen av en elektroniskt levererad produkt kan kompliceras ytterligare av att dess beståndsdelar i vissa fall har karaktär av såväl vara som tjänst eller av olika slag av underkategorier till dessa överordnade grupper. Detta problem har endast berörts i förbigående i de tidigare avsnitten men som vi har sett kan tillämpliga regler uppvisa betydande skillnader vad gäller olika typer av produkter och det blir i sådana situationer därför nödvändigt att söka separera produktens olika beståndsdelar, inte minst när det står klart att endast vissa av dem är skattepliktiga. I åtskilliga fall är inslagen så nära förbundna med varandra att en dylik separation inte är helt enkel att genomföra. När så är fallet står tillämparen inför ett flertal valmöjligheter.<sup>110</sup> Ett alternativ är att klassificera den ifrågasvarande produkten i enlighet med det huvudsakliga eller dominerande inslaget, vilket naturligtvis förutsätter att något sådant kan fastställas.<sup>111</sup> En annan möjlighet är att låta tillhandahållandet av en produkt bli skattepliktigt i sin helhet så snart någon av dess beståndsdelar uppvisar sådana kännetecken. Å andra sidan skulle existensen av blott ett skattefritt inslag kunna anses leda till total skattefrihet. De två senare alternativen kan ej anses neutralitetsfrämjande och den sistnämnda möjligheten ökar även risken för tillhandahållande av sammansatta produkter i syfte att undgå beskattning. En förening av de två senare alternativen skulle kunna innebära att

---

<sup>110</sup> Se t ex Doernberg, Richard L., Hinnekens, Luc: *Electronic Commerce and International Taxation*, Kluwer Law International, Haag, 1999, s 250.

<sup>111</sup> En jämförelse kan härvid göras med de tolkningsregler, som tjänar till ledning vid klassificering av varor för tulländamål, varvid i vissa situationer klassificering anses skolas utifrån en varus huvudsakliga karaktär. Se mer om detta i Moëll, Christina: *Harmoniserade tulltaxor – införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*, Juristförlaget, Lund, 1996, s 272f.

utgångspunkten tas i total skatteplikt men att partiellt avdrag medges på villkor att de skattefria inslagen kan utrönas och klart avgränsas.<sup>112</sup>

Problemet med sammansatta produkter – i sin vidaste bemärkelse - kan aktualiseras vid i stort sett all elektronisk överföring av information eftersom transaktionen kan anses bestå dels av själva överföringen, dels av det överförda innehållet. Överföringen – telekommunikationen – utgör föremål för beskattning i de allra flesta jurisdiktioner medan innehållet, såsom har framgått ovan, betraktas och beskattas på vitt skilda vis. Separationen av vad som utgör själva överföringen och vad som skall anses vara dess innehåll är dock ingen enkel uppgift, vilket bl a beror på de otaliga definitioner av överföringsaktiviteter som existerar i olika länder. De amerikanska delstaternas splittrade reglering i detta sammanhang utgör ett slående exempel. Gemensamt för många av USA:s delstater är den åtskillnad som vanligen görs mellan grundläggande (*basic*) telekommunikationstjänster och sådana som inbegriper någon form av mervärde (*enhanced/value-added*) och uttagandet av skatt endast på tillhandahållande av den förstnämnda arten tjänster.<sup>113</sup> Detta principiellt sett enhetliga ställningstagande visar sig emellertid vid en närmare granskning vara just inget mer än en teoretisk utgångspunkt. I praktiken råder nämligen rörande oenighet om begreppens närmare innebörd och risken för godtycklighet beträffande gränsdragningen dem emellan är uppenbar, med betydande oförutsebarhet för aktörerna till följd. Denna oförutsebarhet förstärks ytterligare av de skilda klassificeringar som görs beträffande det överförda innehållet. En mängd olika benämningar används för att helt eller delvis beskriva samma sak och skattepliktigheten varierar beaktansvärt från delstat till delstat. Allt detta medför att problemet med sammansatta produkter är mångsidigt och vikten av att kunna separera och klassificera en produkts beståndsdelar kan inte nog betonas.

## 8.6 Den särpräglade affärsmiljöns inflytande på klassificeringen

Såväl det EG-rättsliga som det amerikanska konsumtionsskattesystemet bygger på förutsättningen att ett antal faktorer är bestämbara. I det följande skall studeras den inverkan den elektroniska affärsmiljöns särdrag – se kapitel 5.3 - har på möjligheten att bestämma dessa faktorer samt påvisas de skilda svårigheter som uppkommer beroende på om den ifrågavarande transaktionen anses röra en vara eller en tjänst.

---

<sup>112</sup> The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II. Sales and Use Tax Issues, s 12 ;  
<http://www.caltax.org/andersen/part2.htm>, tillgänglig 990501.

<sup>113</sup> The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II. Sales and Use Tax Issues, s 2 ;  
<http://www.caltax.org/andersen/part2.htm>, tillgänglig 990501.

Om en produkt, vilken levereras till en köpare på elektronisk väg, skall anses utgöra en vara blir det, för det EG-rättsliga mervärdesskattesystemets vidkommande, nödvändigt att kunna fastställa ett flertal sakförhållanden. Av studien i kapitel 6 framgår att en varas hanterande för mervärdesskatteändamål kan vara beroende av bl a köparens lokalisering samt skattemässiga status, säljarens lokalisering, mängden försålda varor inom ett lands jurisdiktion samt platsen för varans leverans. I vissa fall måste dessutom kunna bestämmas vem som organiserar en varas transport och således även varans avgångs- respektive ankomstort. Det amerikanska systemets funktion, för vilket redogjorts i kapitel 7, förutsätter å sin sida att platsen för en varas omsättning måste kunna fastställas. I de situationer det med säkerhet kan sägas att en omsättning skett utanför en delstats jurisdiktion blir det därutöver nödvändigt att kunna fastställa var den aktuella varan egentligen används samt vilka kopplingar säljaren har till denna användningsdelstat.

Med beaktande av den anonymisering, transaktionsrörlighet samt det minskade behovet av mellanhänder, som den elektroniska handeln fört med sig, står det klart att dagens reglering ofta svårligen låter sig tillämpas. Den skattemässiga behandlingen styrs av ett beaktansvärt antal omständigheter, vilka samtliga stöter på problem i en elektronisk affärsmiljö. Vad beträffar handeln med varor fokuseras främst på varorna i sig och var dessa befinner sig. Karaktäristiskt för den elektroniska handeln är härvid avsaknaden av fysiska förankringspunkter och bristen på respekt för territoriella gränser, vilket – i kombination med kryptering – gör det närapå omöjligt att, utifrån gällande bestämmelser, fastställa en varas ursprung respektive destination. På motsvarande vis leder aktörernas anonymisering till att det t ex inte går att avgöra huruvida transaktionen sker mellan företag eller om köparen utgör en privatperson. Än mindre kan kontrolleras mängden elektroniskt överförda varor från en säljare till köpare inom en viss jurisdiktion med hänsyn till att såväl köpare som säljare utan större problem kan byta jurisdiktion och identitet när så önskas. Denna aktörernas rörlighet medför även att en varas användning kan äga rum inom åtskilliga olika jurisdiktioner.

Utgås i stället från att elektroniskt levererade produkter skall klassificeras som tillhandahållande av tjänster, verkar – åtminstone för den EG-rättsliga mervärdesskattens vidkommande – delvis andra faktorer bestämmande på beskattningen. Den primära svårigheten ligger härvid i att fastställa var tillhandahållaren hör hemma, vilket med nyssnämnda flexibilitet i åtanke kan vara en nog så mödosam uppgift. Med beaktande av existerande särreglering rörande vissa arter av tjänster kan det även bli aktuellt att behöva klargöra var förvärvaren hör hemma, varvid motsvarande problem uppstår. Att lyckas fastslå köparens skattemässiga status är lika marigt som vid leverans av varor men vid tillhandahållande av tjänster får detta till konsekvens att de gemenskapsrättsliga reglerna om en tjänsts egentliga användning och utnyttjande blir extremt

svårillämpade. Vad angår det amerikanska skattesystemet uppstår i princip samma problem p g a den särpräglade affärsmiljön vid handel med tjänster som vid omsättning av varor.

## 8.7 Officiella ståndpunkter

### 8.7.1 Allmänt

Den elektroniska handelns framväxt har initierat ett gränsöverskridande samarbete, vilket dock ännu befinner sig på ett relativt outvecklat stadium. Med detta menas att medan världens stater för närvarande ser ut att kunna enas om övergripande principer samt gemensamma målsättningar är vi inte på långa vägar nära någon detaljreglering med global giltighet. I detta avsnitt avser jag att ge en översiktlig bild av resultatet av det arbete som bedrivits hittills vad gäller beskattning av elektronisk handel samt av de principuttalanden som gjorts beträffande den i uppsatsen aktuella klassificeringsfrågan.

### 8.7.2 USA

Från amerikanskt håll utgör *The Framework for Global Electronic Commerce* det ostridigt mest betydelsefulla dokumentet rörande elektronisk handel.<sup>114</sup> I detta omfattande dokument, vilket lades fram av president Clinton och vice president Gore i juli 1997, talas i stora ordalag om Internets revolutionerande påverkan på de traditionella handelsmönstren och om nödvändigheten av att främja den elektroniska handeln genom att skapa en förutsebar samt konsekvent affärsmiljö med minimal offentlig intervention. Beskattning av handeln på Internet får inte leda till snedvridningar och utformningen av ett fungerande beskattningssystem bör så långt möjligt ske inom ramen för existerande begrepp och principer. I det ifrågavarande dokumentet framförs även åsikten att inga nya skatter skall läggas på Internethandel. Nämnas bör härvid att det sedan hösten 1998 råder ett treårigt beskattningsanstånd – ett moratorium – i fråga om just nya skatter på elektronisk handel i USA.<sup>115</sup> Innebörden samt konsekvenserna av detta moratorium kan emellertid diskuteras. Här skall endast nämnas dels att delstater, vilka uppbar skatter av nämnd art redan innan oktober 1998, även får fortsätta att göra så, dels att begreppet *nya* skatter frenetiskt dissekeras av de styrande på delstatlig

---

<sup>114</sup> Dokumentet kan åtkommas via <http://www.whitehouse.gov/WH/New/Commerce/read.html>, tillgängligt 990428. För kommentarer till detta dokument av Ira C. Magaziner, som deltog i dess utarbetande, se Magaziner, Ira C.: *The Framework for Global Electronic Commerce: A Policy Perspective*, *Journal of International Affairs*, 1998;51(2):527.

<sup>115</sup> *The Internet Tax Freedom Act (ITFA)*, Omnibus Appropriations Act of 1998, Approved as H.R. 4328 by Congress on October 20, 1998, Signed as Public Law 105-277 on October 21, 1998.

nivå. Antagandet av den ifrågasvarande lagen medförde dock även att en rådgivande kommitté skapades – med såväl näringslivet som det offentliga representerat - vilken under anståndets giltighetstid skall studera hur skatter lämpligast skall uttas i samband med elektronisk handel.<sup>116</sup>

### 8.7.3 EU

Inom EU har arbetet med att erhålla fungerande skatteregler för den elektroniska handeln resulterat i ett antal – allmänt hållna - officiella dokument. I april 1997 lämnade kommissionen inledningsvis meddelandet *A European Initiative in Electronic Commerce* till övriga berörda institutioner, där vikten av att få till stånd ett tydligt och neutralt skatteklimat samt att införa regler, vilka inte snedvrider marknaden, underströks.<sup>117</sup> I december samma år uttalade EU och USA en gemensam avsikt att arbeta i riktning mot en utveckling av en global marknad, där konkurrens och konsumenternas efterfrågan skall styra den ekonomiska verksamheten. Ur skattemässig synpunkt angavs detta kräva klara, konsekventa, neutrala och icke-diskriminerande skatter på elektronisk handel.<sup>118</sup> Något mer detaljerade ställningstaganden framfördes av kommissionen i meddelandet *Electronic Commerce and Indirect Taxation*, vilket togs fram i samband med den regeringskonferens inom ramen för OECD som hölls i Ottawa i oktober 1998 och som kommer att behandlas i påföljande avsnitt.<sup>119</sup> I nämnda dokument lades fram ett antal riktlinjer som avsågs tjäna som bas för vidare diskussion med berörda parter. Kommissionen motsatte sig härvid nya skatter på elektronisk handel samt anförde att alla elektroniska överföringar och ogripbar egendom som levererades via Internet skulle betraktas som tillhandahållande av tjänst och vara föremål för mervärdesskatt. Tjänster som användes inom EU ansågs skola beskattas av medlemsstaterna oberoende av ursprung och på motsvarande vis skulle tjänster som tillhandahölls av leverantörer inom gemenskapen till tredje land inte belastas med någon EG-rättslig mervärdesskatt. Rådet drog utifrån detta kommissionens meddelande slutsatser, vilka sedermera kom att ligga till grund för gemenskapens bidrag till den ovan nämnda OECD-konferensen.<sup>120</sup> Principiellt sett förelåg enighet med kommissionen men det valda

---

<sup>116</sup> Cooper, David R.: U.S. Moratorium on New Internet Taxes; <http://www.wtexec.com/tx031599.htm>, tillgänglig 990501.

<sup>117</sup> A European Initiative in Electronic Commerce – Communication of 15 april 1997 to the European Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, COM(97) 157.

<sup>118</sup> Electronic Commerce – Joint Statement in conjunction with the EU-U.S. Summit in Washington, DC, December 5, 1997; <http://europa.eu.int/comm/dg01/electrst.htm>, tillgänglig 990409.

<sup>119</sup> Electronic Commerce and Indirect Taxation – Communication of 17 June 1998 to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(98) 374 final. Om de riktlinjer som angavs häri i fråga om indirekt beskattning av elektronisk handel kan läsas på Indirect Taxation – Electronic Commerce; <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31041.htm>, tillgänglig 990428.

<sup>120</sup> Rådets slutsatser om elektronisk handel och indirekt beskattning, 6 juli 1998, Bulletin EU 7/8-1998.

uttryckssättet bör uppmärksammas. Tillhandahållandet av en produkt som resulterade i att denna ställdes till mottagarens förfogande i digital form via ett elektroniskt nät, skulle från mervärdesskattesynpunkt behandlas som tillhandahållande av tjänst. Vidare anfördes att tjänster som tillhandahölls via elektronisk handel i princip skulle beskattas där de utnyttjades men utan att de regler som skulle komma att tillämpas inom EU åsidosattes. Med det sistnämnda gjorde rådet klart att EU ännu avsåg att fullfölja planerna på genomförandet av det sk definitiva mervärdesskattesystemet, vars innebörd kommer att studeras i kapitel 8.8.

### 8.7.4 TransAtlantic Business Dialogue

Mellan EU och USA pågår genom *The TransAtlantic Business Dialogue (TABD)* ett kontinuerligt samarbete i syfte att främja parternas handelsrelationer. I detta forums *Electronic Commerce Issue Paper & Recommendations* från slutet av 1998 bekräftas de grundläggande principer som anförts i de tidigare avsnitten men vad rör klassificeringen av digitala produkter, vilka levereras via ett elektroniskt nätverk skiljer sig rekommendationerna från vad som sagts ovan.<sup>121</sup> TABD anser det inte vara lämpligt att klassificera alla sådana produkter som tillhandahållande av tjänst för skatteändamål. Denna åsikt motiveras med att ett dylikt förfarande skulle strida mot neutralitetsprincipen eftersom jämförbara produkter skulle komma att beskattas på olika sätt beroende endast på valt leveranssätt.

### 8.7.5 OECD

Det kanske mest betydelsefulla internationella forumet för förande av diskussioner kring elektronisk handel har varit OECD. Medlemsstaternas arbete inom ramen för denna organisation har resulterat i ett flertal omfattande dokument på området.<sup>122</sup> På skatternas område gavs möjlighet till diskussioner på allvar först genom det möte mellan representanter från näringsliv samt regeringar, vilket hölls i samband med regeringskonferensen i Åbo 1997. Av den rapport, vilken förberetts av *the Committee on Fiscal Affairs (CFA)* – OECD:s främsta skatteorgan – inför mötet, ansågs som självklart att klassificeringen av produkter inte skulle vara beroende av distributionsvalet.<sup>123</sup> Å andra sidan var det inte lika

---

<sup>121</sup> TransAtlantic Business Dialogue: Electronic Commerce Issue Paper & Recommendations, 1998; <http://www.tabd.com/recom/tabdannex.html>, tillgänglig 990501.

<sup>122</sup> See the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce – Opportunities and Challenges for Government (The “Sacher Report”), 1997; <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/sacher.htm>, tillgänglig 990427.

<sup>123</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers – An Informal Round Table Discussion between Business and Government, Turku, 18 Nov, 1997, s 19; <http://www.oecd.org/daf/fa/MATERIAL/TURKU18.PDF>, tillgänglig 990413. För rapport från den påföljande regeringskonferensen se Organisation for Economic Co-operation and



självlärt hur den eftersträvansvärda konsekventa behandlingen av produkter levererade på olika sätt skulle uppnås. En möjlig utväg ansågs kunna bli att staterna tvingades omvärdera det tillvägagångssätt som traditionellt brukats för klassificering. Inför regeringskonferensen i Ottawa 1998 tog CFA fram ett antal nyckelprinciper för beskattningen av elektronisk handel, vilka välkomnades av de deltagande ministrarna.<sup>124</sup> Således existerar idag utbredd enighet om strävan efter neutralitet, effektivitet, förutsebarhet, enkelhet, rättvisa samt flexibilitet i beskattningen. Inom gränserna för OECD:s arbete har även dess medlemsstater – inklusive EU-länderna och USA – anfört dels att konsumtionsskatter skall uttas inom den jurisdiktion i vilken konsumtion äger rum, dels att leverans av digitaliserade produkter ej skall behandlas som leverans av varor. I OECD-dokumenterna återfinns inte några uttalanden från EU:s håll rörande genomförande av det permanenta EG-rättsliga mervärdesskattesystemet.

## 8.8 Konsekvenser av införandet av det tilltänkta permanenta EG-rättsliga mervärdesskattesystemet

Sedan många år tillbaka har det EG-rättsliga arbetet på mervärdesskatteområdet haft som målsättning att skapa ett gemensamt system, där samtliga försäljningar beskattas i ursprungslandet. En förutsättning för att en sådan konstruktion skall kunna fungera är att medlemsstaternas skattesatser harmoniseras samt att man på något vis kan se till att skatten i slutändan tillfaller konsumtionslandet.

Nödvändigheten av det sistnämnda förfarandet följer av mervärdesskattens egenskap av konsumtionsskatt. Än så länge föreligger inte dessa förutsättningar, varför för närvarande den övergångsordning råder, vilken har utgjort grunden för denna uppsats. När det eftersträvade gemensamma mervärdesskattesystemet kan tänkas bli verklighet är oklart men att planerna ej har uppgivits kan konstateras genom att studera kommissionens senaste arbetsprogram på området, vilket framlades i mitten på 1996.<sup>125</sup> Någon utförlig redogörelse för innebörden av detta arbetsprogram är inte relevant för syftet med denna uppsats. Emellertid anser jag

---

Development (OECD): Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, 1997; <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/dismantl.htm>, tillgänglig 990427.

<sup>124</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) – Committee on Fiscal Affairs: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 1998; [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/Ottawa.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/Ottawa.htm), tillgänglig 990506. Principerna kommenteras även i Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Taxation Principles and Electronic Commerce; [http://www.oecd.org/subject/e\\_commerce/ebooks/ecom2\\_1.pdf](http://www.oecd.org/subject/e_commerce/ebooks/ecom2_1.pdf), tillgänglig 990506. En rapport från den aktuella regeringskonferensen återfinns i Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce – Conference Conclusions, Ottawa, 8 Oct, 1998; [http://www.oecd.org/news\\_and\\_events/release/e\\_conclusions.pdf](http://www.oecd.org/news_and_events/release/e_conclusions.pdf), tillgänglig 990518.

<sup>125</sup> A Common System of VAT – A Programme for the Single Market, COM 328 (96) final; <http://europa.eu.int/en/comm/dg21/comrep/en/96328.pdf>, tillgänglig 990613.

det lämpligt att i sammanhanget beskriva dess huvudsakliga beståndsdelar samt påvisa den betydelse implementeringen av det slutliga mervärdesskattesystemet kan komma att få för beskattningsekvenserna av klassificeringen av elektroniskt levererade produkter.

En hörnsten i det planerade systemet utgör införandet av en enhetlig beskattningssort, vilket innebär dels att mervärdesskattepliktiga personer endast skall behöva registrera sig en gång, dels att en given näringsidkares alla transaktioner inom hela gemenskapen skall beskattas på en och samma ort, utan hänsyn till i vilken medlemsstat verksamheten utförs.<sup>126</sup> Avsikten är således att radikalt förenkla det nuvarande mervärdesskattesystemet. All särskillnad mellan inhemska och gemenskapsinterna transaktioner skall undanröjas och aktörerna skall endast behöva hantera två tillämpliga skatteordningar: ett för transaktioner inom gemenskapen och ett för sådana som inbegriper tredje land. Fördelningen av mervärdesskatteintäkterna mellan medlemsstaterna skall sedermera ske på grundval av statistik.<sup>127</sup> Vad gäller den betydelsefulla harmoniseringen av medlemsstaternas skattesatser anses fortfarande möjligheten med en tillnärmning inom ett visst intervall i fråga om normalsatsen kunna vara tillräcklig. Ett begränsat antal reducerade skattesatser anförs även vara förenligt med målet att förenkla systemet. Även andra beståndsdelar i det gemensamma mervärdesskattesystemet måste med nödvändighet harmoniseras, varvid kommissionen exempelvis nämner räckvidden av och villkoren för avdragsrätt, undantag och beskattningen av små och medelstora företag.<sup>128</sup> Vidare uppmärksammas vikten av en enhetlig tillämpning av reglerna, av förenklad administration samt av ett intensifierat samarbete mellan medlemsstaterna. Kommissionen överväger härvid bl a att föreslå att mervärdesskattegrernas status ändras från direktiv till förordning med direkt giltighet i samtliga medlemsländer och anser det även lämpligt att undersöka möjligheten till ändrad beslutsprocess, dvs möjligheten att frångå kravet på enhällighet vid beslutsfattandet.<sup>129</sup>

Arbetet med att förverkliga det slutliga mervärdesskattesystemet inom EU har hittills gått milt sagt trögt, vilket väl får anses naturligt eftersom medlemsstaternas suveränitet och inte minst betydande skatteintäkter står på spel. Möjligheten kvarstår emellertid att ovanstående punkter i kommissionens arbetsprogram så småningom genomförs. Konsekvenserna av om så sker är ett uppsatsämne för sig men jag anser det ändå vara på sin plats att, med viss exemplifiering, åtminstone göra läsaren uppmärksam på att argumentationen kring frågan om klassificering av elektroniskt levererade produkter kan komma att skifta karaktär.

---

<sup>126</sup> A Common System of VAT – A Programme for the Single Market, COM 328 (96) final, s 15f; <http://europa.eu.int/en/comm/dg21/comrep/en/96328.pdf>, tillgänglig 990613.

<sup>127</sup> A Common System of VAT – A Programme for the Single Market, COM 328 (96) final, s 16f; <http://europa.eu.int/en/comm/dg21/comrep/en/96328.pdf>, tillgänglig 990613.

<sup>128</sup> A Common System of VAT – A Programme for the Single Market, COM 328 (96) final, s 19; <http://europa.eu.int/en/comm/dg21/comrep/en/96328.pdf>, tillgänglig 990613.

<sup>129</sup> A Common System of VAT – A Programme for the Single Market, COM 328 (96) final, s 19; <http://europa.eu.int/en/comm/dg21/comrep/en/96328.pdf>, tillgänglig 990613.

Enligt den nu rådande övergångsordningen tillämpas primärt destinationsprincipen inom EU i fråga om handel med varor. När mottagaren av varorna är en icke-skattskyldig person tas dock mervärdesskatten ut i enlighet med ursprungsprincipen förutom i de situationer då distansförsäljningsreglerna är möjliga att tillgripa. Import av varor aktualiserar regelmässigt beskattning i samband med varornas införsel i gemenskapen. Tillhandahållande av tjänster beskattas i regel där leverantören är hemmahörande, varvid fråga är om en form av ursprungsbeskattning. Beskattning i destinationslandet kan beträffande vissa arter av tjänster emellertid ske i enlighet med *reverse charge*-mekanismen eller enligt reglerna om egentlig användning och utnyttjande. Innebörden av det definitiva gemensamma mervärdesskattesystemet blir att all EU-intern omsättning – av såväl varor som tjänster – beskattas i ursprungslandet. Således undanröjs i princip möjligheterna till utnyttjande av de skattemässiga skillnaderna mellan behandlingen av varor och tjänster. Oavsett om elektroniskt levererade produkter anses utgöra varor eller tjänster kommer mervärdesskatt att uttas i samma land. Med beaktande av det intervall som får antas kvarbli i fråga om medlemsstaternas skattesatser samt av tillåtligheten av reducerade skattesatser på vissa produkter, kan dock klassificeringen samt inköpsplatsen ändå komma att få betydelse ur skattemässig synpunkt, även om den långtgående harmoniseringen på detta område kan förväntas minska incitamenten till sådant agerande. Eftersom det permanenta systemet främst skall rikta sig mot den verksamhet som bedrivs inom gemenskapen kommer det fortfarande att föreligga skillnader i den skattemässiga behandlingen av varor och tjänster vid handel med tredje land. Endast varor kan exempelvis bli föremål för importbeskattning. Om reglerna om egentlig användning och utnyttjande behålls kommer möjligheten till beskattning av tjänster tillhandahållna från tredje land till icke-skattskyldiga personer i gemenskapen ännu att vara begränsade, vilket medför att klassificeringen av elektroniskt levererade produkter bibehåller sin relevans.

Märkas bör att samtidigt som EU strävar efter att införa ett gemensamt mervärdesskattesystem utformat i enlighet med ursprungsprincipen, har gemenskapen gett uttryck för den motsatta ståndpunkten i fråga om elektroniskt levererade produkter (se kapitel 8.7.3 samt 8.7.5). Sådana produkter anses skola utgöra tillhandahållande av tjänst och beskattas i destinationslandet. Åsikterna är svårförenliga och det förbehåll som gjorts av gemenskapen rörande det planerade nya systemet förefaller kunna få märkliga konsekvenser. I de fall dessa transaktioner äger rum inom gemenskapen skulle ursprungsprincipen visserligen kunna tillämpas fullt ut utan att konflikter uppstår med utomstående. Om gemenskapen planerar att behålla sina existerande regler för tredjelandshandel med tjänster, vilka bygger på ursprungsprincipen, uppstår oundvikligen problem. Avser man i sådant fall att särbehandla sådana tjänster som tillhandahålls elektroniskt och tillämpa destinationsprincipen enkom på dessa? I annat fall kommer beskattningsanspråken tveklöst att komma i konflikt med de anspråk som destinationslandet gör på att få beskatta transaktionen, när tjänsten

tillhandahålls från en leverantör i en medlemsstat till en mottagare i tredje land.  
Sker transaktionen i motsatt riktning kan på motsvarande vis följden bli att ingen  
skatt uttas överhuvudtaget.

# 9 Analys och slutsatser

## 9.1 Analys

I inledningen till detta arbete fastslogs nödvändigheten av att utforma skattesystem, vilka är tillämpbara i en föränderlig miljö och som inte motarbetar utan företrädesvis främjar utveckling och förnyelse. Härvid måste en avvägning ske mellan ett flertal betydelsefulla men vagt bestämda intressen som t ex rättvisa, kostnadseffektivitet, neutralitet, enkelhet, förutsebarhet och flexibilitet. Under arbetets gång har bilden av två tungt vägande konsumtionsskattesystem klarnat och det är ställt utom rimligt tvivel att förvirringen är total med avseende på beskattningen av elektroniskt levererade produkter. Den befintliga regleringen har visat sig kunna leda till att klassificeringen av nämnda produkter får avsevärd inverkan på beskattningsresultatet och därvid även på marknadsaktörernas handelsmönster. Argument har framförts för olika förhållningssätt i klassificeringsfrågan och konsekvenserna av desamma har klargjorts. Här skall dessa argumenters hållbarhet analyseras och de olika valmöjligheterna utvärderas i syfte att kunna rekommendera ett lämpligt vägval. Som riktmärken för denna analys kommer att nyttjas de förutnämnda principer eller intressen, vilkas beaktande bör utgöra målsättningar för arbetet med att utforma ett ändamålsenligt skattesystem.

Vid elektroniska leveranser av produkter kan det antingen anses vara fråga om tillhandahållande av en tjänst eller om leverans av en ogripbar vara. I denna uppsats har fokuserats på tre produktgrupper, vilkas klassificering vid fysisk leverans ej är helt naturlig vid elektronisk överföring. Varje grupp har behandlats för sig men försiktiga jämförelser har ibland gjorts. I vissa avseenden föreligger nämligen betydande likheter mellan de olika grupperna men det är ej helt klart hur långt paralleller kan dras. Som exempel kan nämnas konstaterandet av att såväl en tidning som ett mjukvaruprogram i grund och botten kan anses utgöra ett tillhandahållande av information samt av att musik levererad på en CD-skiva respektive genom ett scenframträdande båda kan anses vara former av underhållning. Dessa jämförelser för osökt tankarna till möjligheten till substitution, vilken i sin tur har ett nära samband med kravet på upprätthållande av neutralitet och enhetlighet i beskattningen. För att kunna föra en framgångsrik argumentation utifrån substitutionsmöjligheten krävs att produkterna i fråga till fullo är funktionellt likvärdiga och fyller samma behov hos potentiella köpare. Frågan kan aktualiseras både vid en jämförelse mellan fysiska produkter och deras elektroniska motsvarigheter samt vid en granskning av likheter mellan olika produktgrupper.

Låt oss först se på möjligheten till substitution mellan produkter levererade på olika sätt men tillhörande samma produktkategori och inleda med en granskning av gruppen böcker, tidningar, CD-skivor, videokassetter och CD-ROM-skivor

etc. Att funktionell likvärdighet i princip föreligger mellan dessa produkter oavsett leveransform kan, enligt min åsikt, hävdas med framgång. I vissa fall kan emellertid diskuteras om produkterna egentligen tillfredsställer samma behov hos köparen, vilket främst gäller i fråga om tidningar och böcker. För många människor kan inte sådant elektroniskt levererat material – även om utskrivet – jämföras med bläddringen i en dagstidning som kommer direkt från pressarna till frukostkaffet eller med doften av och känslan av att hålla en inbunden bok i sin hand. Här rör det sig således främst om emotionella preferenser, vilka resulterar i att de olika leveransformerna tillgrips för att fylla skilda funktioner. I detta sammanhang är det faktum att diverse extra tjänster kan erbjudas vid elektronisk leverans irrelevant eftersom den primära produkten vid en sådan jämförelse utgörs av samma innehåll. Existensen av andra inslag därutöver är ett problem för sig och berör frågan om sammansatta produkter; något som jag avser att behandla senare. Nära knutet till det ovan sagda är dock argumentet rörande det använda mediets minimala del av produktens totala värde. Om produktens ekonomiska värde åsyftas kan instämmas i de allra flesta fall (ett undantag är t ex antika bokexemplar med samlarvärde) men även andra värden, såsom affektionsvärde eller det ovan angivna värdet av att kunna hålla en “äkta” bok i handen, kan vara representerade. I praktiken kan således det valda mediet uppenbarligen ha viss betydelse. Den stora frågan är dock vilka värden och intressen som lämpligen bör beaktas. För att möjliggöra ett rationellt ställningstagande i denna fråga måste även övriga produktgrupper studeras.

Som en egen produktkategori har i denna uppsats behandlats underhållning, reklam-, konsult-, informations-, resebyrå- samt finansiella tjänster. Tjänster av denna typ, vilka tillhandahålls genom fysiska prestationer, kan (ibland med fördel) ersättas av elektroniskt levererade produkter med motsvarande innehåll. Ett undantag från denna generalisering anser jag dock behöva göras beträffande olika former av underhållning, såsom film, teater, sport, musik och spel. Kring sådana nöjesaktiviteter kan föras en diskussion liknande den ovan förda, där köparens känslomässiga behov ställs i centrum och det således kan ifrågasättas om produkterna oberoende av leveranssätt fyller samma funktion och behov.

Mjukvara till datorer – standard- eller skräddarsydda program - förefaller tveklöst vara funktionellt likvärdig oavsett om den tillhandahålls köparen på fysisk väg eller via elektronisk överföring, vilket grundar sig på dess ursprungliga digitala karaktär. I detta sammanhang bör även tyngd kunna läggas vid argumentet om mediets minimala del av produktens totalvärde.

Vid en granskning av samtliga ovanstående produktgrupper uppkommer även frågan om substitution är möjlig över kategorigränserna i de situationer produkterna levereras elektroniskt. Argument har härvid framförts för en enhetlig klassificering grundad på tillhandahållandet av antingen information eller underhållning. En sådan långtgående generalisering är visserligen fullt möjlig men förefaller i mina ögon vara aningen ogenomtänkt och förhastad. Den innebär

nämligen att ingen hänsyn skall tas till hur respektive produkt klassificeras vid fysisk leverans, vilket ur neutralitetssynpunkt verkar främmande. Konsekvenserna av ett sådant synsätt kan dock bli åtskilligt mer långtgående än så. För att kunna betrakta alla elektroniskt levererade produkter som tillhandahållande av information eller underhållning måste stöd nödvändigtvis sökas i produkternas grundläggande egenskaper oavsett leveransform. Följaktligen bör även fysiskt levererade produkter indelas i endast dessa två kategorier, vilket leder till att alla begrepp och principer i ett skattesystem ställs på ända. En dylik situation kommer inom kort att bli ohållbar. Å andra sidan kan substitution mycket väl vara tänkbar över kategorigränserna vid elektronisk leverans i en annan utsträckning än vad som är möjligt vid fysisk sådan med beaktande av att eventuella skillnader i gripbarhet utsuddas genom digitalisering av diverse material. Tidigare nämndes exempelvis jämförelsen mellan musik på CD-skivor (vilken kan vara inspelad under en livekonsert) och musik framförd av den ifrågavarande artisten i egen hög person. När digitalisering sker framstår skillnaderna mellan produkterna som minimal om ens befintlig.

Nyssnämnda problem visar på behovet av att klargöra i vilka avseenden neutralitet och enhetlighet i beskattningen egentligen skall eftersträvas. Skall elektroniskt levererade produkter klassificeras så att neutral beskattning uppnås i förhållande till produkternas fysiskt levererade motsvarigheter? Hur skall i sådant fall förfaras när de elektroniskt överförda produkterna inte är utbytbara mot de fysiska motsvarigheterna, såsom t ex klagjorts vara fallet beträffande böcker och vissa underhållningsprestationer? Är det kanske lämpligare att utgå ifrån substitutionsmöjligheterna vid klassificeringen och i enlighet därmed sträva efter att erhålla en enhetlig beskattning av alla produkter som är utbytbara? Ett dylikt agerande stöter emellertid på problem när produkter, vilka i sin fysiska form klassificeras på olika sätt, vid elektronisk leverans uppvisar tecken på utbytharhet. Skall exempelvis den digitaliserade musiken, vilken berörts ovan, klassificeras som vara med beaktande av möjligheten till leverans på en CD-skiva eller som tjänst med hänsyn till det alternativa scenframträdandet? Så länge omsättning av varor respektive tjänster beskattas på olika sätt resulterar varje ställningstagande i att någondera leverantör placeras i en konkurrensmässigt ofördelaktigare position eftersom möjligheter till planering av inköp utifrån skattemässiga överväganden skapas. Strävan efter neutralitet och enhetlighet i ett avseende medför således att avsteg måste göras i strävan efter samma mål i ett annat avseende. Endast genom att väga intresset av neutral beskattning mot andra styrande principer och målsättningar kan avgöras vilka prioriteringar som härvid bör göras.

Rättsviseskäl ger i detta sammanhang inte någon ledning eftersom varje val ur någon leverantörs synvinkel med rätta kan hävdas vara orättvist, vilket har samband med bristen på neutralitet i ett eller fler avseenden. Som nämndes inledningsvis i detta kapitel bör utformningen av ett skattesystem emellertid även styras av principer om bl a enkelhet, förutsebarhet och flexibilitet. Ställs de två

nyssnämnda alternativa tillvägagångssätten mot varandra vid en granskning utifrån dessa principer, anser jag det förstnämnda vara mest tillfredsställande. Genom att söka erhålla en neutral beskattning av elektroniskt levererade produkter i förhållande till produkternas fysiska motsvarigheter främjas såväl enkelhet, förutsebarhet som flexibilitet. En dylik klassificering medför att skatt uttas på samma vis vid omsättning av en viss produkt oberoende av valt sätt för leverans, vilket dels radikalt förenklar situationen för marknadsaktörerna, dels bidrar till skapandet av ett system präglad av förutsebarhet som är anpassningsbart även till nya leveransformer, vilka idag ännu ej är påtänkta. Att de berörda produkterna inte alltid är utbytbara har ovan angivits främst ha sin grund i rent känslomässiga intressen, vars beaktande jag menar inte kan ges något avgörande inflytande vid utformningen av skattesystem. Ihågkommas skall även att konkurrens inte är någon ond företeelse i sin sunda form. Konsumenternas preferenser och efterfrågan bör styra marknadsutvecklingen och konkurrens främjas på villkor att snedvridning av densamma motverkas så långt detta är möjligt.

Som har visats ovan kan utbytbarheten mellan vissa produkter komma att förändras vid olika leveranssätt. Det förefaller inte särdeles lämpligt att låta beskattningen av produkternas omsättning utformas med substitutionsmöjligheten som ensam bestämmande faktor eftersom detta skulle kräva noggranna undersökningar och bedömningar i varje enskilt fall, vilka dessutom eventuellt skulle behöva omvärderas till följd av konsumenternas föränderliga preferenser. Konsekvensen skulle även bli en kraftigt reducerad förutsebarhet för marknadsaktörerna. Således bör klassificeringen av fysiskt levererade produkter söka bibehållas i möjligaste mån även vid elektronisk leverans. På detta vis undviks dessutom de mest uppenbara möjligheterna till skatteplanering. Visserligen kan det hända att de elektroniskt överförda produkterna inte lämpligen bör placeras i samma underkategori som de fysiskt levererade, men under förutsättning att tillämpliga regler leder till samma beskattningsresultat, bör detta inte orsaka några problem.

Enligt ovanstående skall valt sätt för leverans av en produkt ej vara relevant för beskattningen av dess omsättning. Någon särreglering skall ej införas för elektronisk handel. Frågan om sammansatta produkter förtjänar härvid att beröras närmare. I uppsatsen har anförts att samtliga produkter, vilka levereras på elektronisk väg kan betraktas som sammansatta sådana, vilket har sin grund i den möjliga uppdelningen mellan överföringen och själva innehållet. Med det ovan förespråkade synsättet uppkommer principiellt sett inte några särskilda klassificeringsproblem eftersom varje produkt skall beskattas utan hänsyn till det valda mediet för leverans. Av utomordentlig vikt är däremot att en enhetlig gränsdragning görs mellan vad som utgör överföringsaktivitet respektive egentligt innehåll. Problem uppstår dock främst när den elektroniskt överförda produkten inte till fullo motsvarar den fysiska. Så kan t ex vara fallet beträffande tidningar i de situationer köparen vid en elektronisk överföring erbjuds diverse extra tjänster, vilka saknar motsvarighet vid fysisk distribution. Den primära målsättningen bör



naturligtvis alltid vara att separera sådana produkters beståndsdelar och behandla varje inslag för sig. Härvid tas lämpligen utgångspunkten i vad som utgör den direkta motsvarigheten vid fysisk leverans och övriga beståndsdelar behandlas separat. På detta vis främjas såväl neutralitet som förutsebarhet. I de fall gränsdragningsproblem uppstår och en separation av produktens komponenter ej kan ske på ett tillfredsställande sätt, anser jag valet stå mellan två förfarandesätt. Det ena alternativet innebär att produktens dominerande inslag eller huvudsakliga karaktär får verka bestämmande på dess klassificering, vilket i åtskilliga situationer förefaller vara en rationell lösning. Om detta dominerande inslag utgörs av en skattefri produkt kan emellertid tillvägagångssättet uppmuntra till bifogande av vissa, i sig skattepliktiga, inslag eftersom dessa under sådana förutsättningar kan tillhandahållas skattefritt. Med hänsyn till denna risk kan det i stället vara lämpligare att utgå från total skattepliktighet när något sådant inslag kan konstateras med möjlighet till åtnjutande av eventuell skattelättnad genom separat prissättning av de ingående produktelemtent. Även här bör neutralitet i förhållande till fysiskt levererade produkter eftersträvas. Uppställs krav på separat prissättning ligger det i aktörernas eget intresse att utföra en sådan för att undvika omotiverad beskattning och, som en följd av separat prissättning, kommer även en neutral beskattning i förhållande till fysiska leveranser att äga rum eftersom de tillagda produktkomponenterna klassificeras och behandlas för sig.

Det teoretiska resonemang som förts hittills låter sig väl tillämpas även i praktiken med beaktande av de ansenliga skillnader som idag existerar med avseende på den skattemässiga behandlingen av varor respektive tjänster. Som har visats genomgående i detta arbete kan klassificeringen få betydande konsekvenser och endast genom att tillämpa en enhetlig klassificering av produkter oberoende av leveranssätt kan marknadsaktörernas agerande utifrån skattemässiga överväganden motverkas och reglernas konstruktion rättfärdigas. Konsekvenserna av att låta elektroniskt levererade produkter placeras i en annan kategori än sina fysiska motsvarigheter har framgått med önskvärd tydlighet. Det står klart att klassificeringsdiskussionen främst är berättigad vad gäller det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet, vilket idag är uppbyggt enligt helt skilda förutsättningar beroende på om en omsättning rör varor eller tjänster. De föreliggande skillnaderna kommer visserligen att utjämnas betydligt om det permanenta gemensamma mervärdesskattesystemet införs men den ifrågavarande diskussionen kommer dock fortfarande att vara relevant när fråga är om handel med tredje land, varför, med hänsyn till den ökade globala handeln, beaktansvärda skatteintäkter även därefter kommer att stå på spel. I de amerikanska delstaterna måste rättsläget sägas vara såväl splittrat som oklart, vilket grundar sig på en starkt decentraliserad kompetensfördelning, men i fråga om de produkter, vilkas omsättning respektive användning verkligen beskattas, görs inte någon principiell åtskillnad från skattemässig synpunkt mellan varor och tjänster liknande den gemenskapsrättsliga. Den skattemässiga betydelsen av en produkts klassificering ligger främst i de numerära undantag från beskattning som görs beträffande tjänster samt ogripbara varor.

Elektronisk handel bedrivs i en särpräglad affärsmiljö, vilket kan sätta stopp för tillämpning av de mest välmotiverade och genomtänkta bestämmelser. För produktklassificeringens vidkommande kan dock med rätta hävdas att de problem som är knutna till beskattningen av omsättning i en dylik miljö uppstår oberoende av vald klassificering. Hanteringen av såväl varor som tjänster har visat sig bygga på fysiska förankringspunkter av olika slag, vilka ej existerar i den lättflyktiga elektroniska affärsmiljön. Inte någon av de studerade konstruktionerna har varit möjlig att tillämpa utan svårigheter vid elektronisk handel, om dock det EG-rättsliga systemet för omsättning av varor kan sägas ligga i en klass för sig med hänsyn tagen till mängden sakförhållanden av betydelse för beskattningsresultatet. I den mån dessa nyckelbegrepp eventuellt bör ifrågasättas och omvärderas, för att bli erhålla mer kostnadseffektiva system, ligger diskussionen utanför ämnet för denna uppsats. Här skall endast konstateras att den originella affärsmiljön, så som kunde förväntas, får betydelse för skattesystemets tillämpning både när fråga är om tillhandahållande av tjänst och när omsättning av vara är för handen, varför ingetdera klassificeringsalternativ i detta avseende framstår som mer fördelaktigt.

Avsaknaden av en homogen reglering samt av en enhetlig tolkning och tillämpning av i och för sig likartade bestämmelser utgör naturligt nog de mest signifikanta bristerna i dagens skattesystem. Genom att produkter – såväl elektroniskt som fysiskt levererade sådana – klassificeras på mer eller mindre olika sätt, uppstår oundvikligen problem i samband med uttagandet av skatt. Risken för dubbelbeskattning eller utebliven beskattning är överhängande beroende dels på helt eller delvis överlappande definitioner, dels på åberopande av konkurrerande jurisdiktionsprinciper. Ur de officiella ståndpunkter som har framförts från olika håll kan utläsas en utbredd positiv inställning till samarbete och tillämpande av principiellt sett enhetliga regler för beskattningen av elektronisk handel. Någon särreglering anses inte skola införas på området. Den förhärskande åsikten verkar vara att elektroniskt levererade produkter skall anses utgöra tillhandahållanden av tjänster, vilka skall beskattas i destinationslandet. Märkas skall härvid att representanter för näringslivet, med hänvisning till neutralitetsprincipen, har opponerat sig emot en dylik generalisering av samtliga produkter levererade på elektronisk väg. Bortses från det senare kan vid första åseende nödvändiga ställningstaganden anses ha gjorts och framtiden se ljus ut. Vid närmare eftertanke ger de principiella ståndpunkterna inte någon klarhet i hur länderna planerat att rent konkret gå tillväga för att skapa enhetlighet. En uppenbar paradox ligger i det faktum att staterna är eniga om att ingen särreglering skall införas samtidigt som deras nuvarande system skiljer sig vida åt – både vad gäller fysiskt driven handel och elektronisk sådan - vilket antingen gör någon form av särreglering nödvändig eller kräver en total omarbetning av vissa skattesystem för att erhålla homogena system. Det förefaller aningen märkligt att på en och samma gång argumentera för neutralitet och mot specialreglering för elektronisk handel samt anföra åsikten att samtliga produkter levererade produkter skall betraktas som

tjänster, då de fysiska motsvarigheterna till dessa produkter ej sällan behandlas som varor. Utan att ha sagt för mycket kan nog påstås att det lär bli svårt att finna någon stat, som är villig att göra avkall på sin suveränitet och frivilligt minska sina skatteintäkter. Situationen kan komma att kompliceras ytterligare om det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet så småningom införs. Som jag beskrivit i uppsatsen förespråkar nämligen gemenskapen tillämpning av destinationsprincipen beträffande elektronisk handel men vill samtidigt behålla rätten att införa regler om ursprungsbeskattning, vilket kommer att innebära att konkurrerande beskattningsanspråk i åtskilliga fall uppkommer.

## 9.2 Slutsatser

Varken det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet eller den motsvarande amerikanska konstruktionen är idag anpassade till den elektroniska affärsmiljö, i vilken allt större summor investeras och spenderas. Den elektroniska handeln blomstrar men skattmasen ligger ständigt steget efter marknadens aktörer. På mellanstatlig nivå antas riktlinjer för arbetet med att utforma ändamålsenliga skattesystem samtidigt som skattemyndigheterna tar till allt djärvare åtgärder för att inte gå miste om de åtråvärda skatteintäkterna. Klassificeringen av elektroniskt levererade produkter utgör ett av de områden där den splittrade regleringen snedvrider förutsättningarna för bedrivande av handel under sunda konkurrensförhållanden och skapar en miljö präglad av oförutsebarhet. Den brist på neutralitet i beskattningen av fysiska och elektroniska produkter, vilken är en oundviklig följd av staternas ivriga försök att införliva den elektroniska handeln i skattebasen, uppmuntrar till agerande utifrån skattemässiga överväganden.

Dagens beskattningssituation är klart otillfredsställande. Arbeta måste nedläggas på att söka skapa en affärsmiljö där den elektroniska handeln kan frodas utan att den traditionella handeln placeras i en ofördelaktig position. Ingentenda distributionsform bör diskrimineras. För att undanröja de föreliggande bristerna i befintliga skattesystem måste internationella och företrädesvis globala lösningar sökas. Dessa bör sträva efter att i möjligaste mån upprätthålla såväl neutralitet, enkelhet, förutsebarhet, flexibilitet som kostnadseffektivitet i beskattningen. Härvid bör inte utarbetas någon särreglering för den elektroniska handeln utan neutralitet bibehållas i förhållande till fysiskt levererade produkter. Att, såsom anförts från vissa håll, regelmässigt behandla samtliga elektroniskt överförda produkter som tjänster, är följaktligen inte någon lämplig lösning under rådande förutsättningar. Beskattningskonsekvenserna av ett sådant förfarande är idag oacceptabla. Något allmängiltigt svar på frågan om elektroniskt levererade produkter skall klassificeras som varor eller tjänster är varken lämpligt eller ens möjligt att ge.

I mina ögon finns däremot mycket att vinna på att angripa det aktuella problemet från en annan vinkel, varvid arbetet i första hand bör inriktas på att utjämna

skillnaderna i beskattningen av omsättning av varor respektive tillhandahållande av tjänster. För USA:s vidkommande skulle detta bli innebära att skattebasen breddades betydligt till att omfatta i princip all omsättning av varor och tjänster. Reglerna för uttagande av gemenskapsrättslig mervärdesskatt på leverans av varor respektive tjänster skulle å sin sida behöva harmoniseras, vilket faktiskt avses ske i och med införandet av det slutliga gemensamma mervärdesskattesystemet. I den utsträckning det är genomförbart bör de olika skattesystemen utformas på ett likartat sätt, varvid åtminstone ett samordnat ställningstagande rörande tillämpning av ursprungs- eller destinationsprincipen blir nödvändigt. Genom ovan förespråkade tillvägagångssätt kan mer flexibla, neutrala och förutsebara skattesystem erhållas, i vilka beskattningsresultatet är mindre beroende av vald klassificering. Incitamenten till planering av inköp utifrån skattemässiga beräkningar reduceras och konkurrenssnedvridningar motverkas i motsvarande mån.

# Källor och litteratur

## Källor

### Elektroniska källor

Australian Taxation Office (ATO): Tax and the Internet – Discussion Report of the ATO Electronic Commerce Project; <http://www.ato.gov.au/ecp!/taxinte.pdf>, tillgänglig 990413.

Cooper, David R.: U.S. Moratorium on New Internet Taxes; <http://www.wtexec.com/tx031599.htm>, tillgänglig 990501.

Department of the Treasury, Office of Tax Policy: Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996; <http://www.caltax.org/%21treas-ec.html>, tillgänglig 990501.

Electronic Commerce – Joint Statement in conjunction with the EU-U.S. Summit in Washington, DC, December 5, 1997; <http://europa.eu.int/comm/dg01/electrst.htm>, tillgänglig 990409.

Franklin, Benjamin; <http://www.geocities.com/Athens/Oracle/6517/361.htm>, tillgänglig 990609.

Hardesty, David: Sales and Use Tax and E-Commerce – Part 1; <http://www.mshb.com/ec/061699a.htm>, tillgänglig 990616.

Hellerstein, Walter: The Law of Sales Taxes in a Cyber Economy. Presented at the First Meeting of the E-Commerce Commission, Williamsburg, Virginia, June 21-22, 1999; <http://www.ecommercecommission.org/press.htm>, tillgänglig 990627.

Indirect Taxation – Electronic Commerce; <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131041.htm>, tillgänglig 990428.

McLure, Charles E., Jr: Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Law, Kapitel II(A); <http://www-techlaw.stanford.edu/pages/IntTax.pdf>, tillgänglig 990505.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce – Opportunities and Challenges for Government (The “Sacher Report”), 1997; <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/act/sacher.htm>, tillgänglig 990427.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers – An Informal Round Table Discussion between Business and Government, Turku, 18 Nov, 1997; <http://www.oecd.org/daf/fa/MATERIAL/TURKU18.PDF>, tillgänglig 990413.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, 1997; <http://www.oecd.org/dsti/sti/it/ec/prod/dismantl.htm>, tillgänglig 990427.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) – Committee on Fiscal Affairs: Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 1998; [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/Ottawa.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/Ottawa.htm), tillgänglig 990506.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Taxation Principles and Electronic Commerce; [http://www.oecd.org/subject/e\\_commerce/ebooks/ecom2\\_1.pdf](http://www.oecd.org/subject/e_commerce/ebooks/ecom2_1.pdf), tillgänglig 990506.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce – Conference Conclusions, Ottawa, 8 Oct, 1998; [http://www.oecd.org/news\\_and\\_events/release/e\\_conclusions.pdf](http://www.oecd.org/news_and_events/release/e_conclusions.pdf), tillgänglig 990518.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): Taxing Consumption; [http://www.oecd.org/daf/fa/c\\_tax/consum.htm](http://www.oecd.org/daf/fa/c_tax/consum.htm), tillgänglig 990409.

President William J. Clinton, Vice President Albert Gore, Jr: A Framework for Global Electronic Commerce, 1997; <http://www.whitehouse.gov/WH/New/Commerce/read.html>, tillgängligt 990428.

The Taxation of Cyberspace: State Tax Issues Related to the Internet and Electronic Commerce – Part II. Sales and Use Tax Issues; <http://www.caltax.org/andersen/part2.htm>, tillgänglig 990501.

The U.S. Department of Commerce: The Emerging Digital Economy – Chapter 4. Digital Delivery of Goods and Services; <http://www.ecommerce.gov/danc4.htm>, tillgänglig 990502.

TransAtlantic Business Dialogue: Electronic Commerce Issue Paper & Recommendations, 1998; <http://www.tabd.com/recom/tabdannex.html>, tillgänglig 990501.

## **Gemenskapsrättsliga källor**

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT 071 14.04.67 s 1301 (Specialutgåva Område 9 Volym 1 s 3).

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145 13.06.77 s 1 (Specialutgåva Område 9 Volym 1 s 28).

Rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, EGT L 376 31.12.91 s 1 (Specialutgåva Område 9 Volym 2 s 33).

Rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser), EGT L 316 31.10.92 s 1 (Specialutgåva Område 9 Volym 2 s 80).

Rådets direktiv 92/111/EEG av den 14 december 1992 om ändring av direktiv 77/388/EEG och införande av förenklade åtgärder för mervärdesskatt, EGT L 384 30.12.92 s 47 (Specialutgåva Område 9 Volym 2 s 119).

Rådets direktiv 94/4/EG av den 14 februari 1994 om ändring av direktiv 69/169/EEG och 77/388/EEG och om höjning av värdegränserna för skattebefrielse för resande från tredje land samt för skattefria inköp vid resor inom gemenskapen, EGT L 060 03.03.94 s 14 (Specialutgåva Område 9 Volym 2 s 151).

Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet, EGT L 102 05.05.95 s 18.

Rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 om ändring, med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt, av direktiv 77/388/EEG – gemensamt system för mervärdesskatt, EGT L 338 28.12.96 s 89.

Rådets slutsatser om elektronisk handel och indirekt beskattning, 6 juli 1998, Bulletin EU 7/8-1998.

A Common System of VAT – A Programme for the Single Market, COM 328 (96) final.

A European Initiative in Electronic Commerce – Communication of 15 april 1997 to the European Parliament, the Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, COM(97) 157.

Electronic Commerce and Indirect Taxation – Communication of 17 June 1998 to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, COM(98) 374 final.

### **Amerikanska källor**

The Internet Tax Freedom Act (ITFA), Omnibus Appropriations Act of 1998, Approved as H.R. 4328 by Congress on October 20, 1998, Signed as Public Law 105-277 on October 21, 1998.

## **Litteratur**

### **Böcker**

Doernberg, Richard L.,  
Hinnekens, Luc

*Electronic Commerce and International Taxation*, Kluwer Law International, Haag, 1999.

Eden, Sandra

*The Taxation of Electronic Commerce*, i Edwards, Lilian och Waelde, Charlotte (red.): *Law and the Internet – Regulating Cyberspace*, Hart, Oxford, 1997, s 151.

Fredholm, Peter

*Elektroniska affärer*, Studentlitteratur, Lund, 1997.

Hultmark, Christina

*Elektronisk handel och avtalsrätt*, Norstedts Juridik, Stockholm, 1998.

Könberg, Åsa

*Digitaliseringsrätt*, Institutet för immaterialrätt och marknadsrätt vid Stockholms Universitet, Jure Bokhandel, Stockholm, i distribution, 1997.



- Messere, K. C. *Tax Policy in OECD Countries – Choices and Conflicts*, IBFD Publications, Amsterdam, 1993.
- Moëll, Christina *Harmoniserade tulltaxor – införlivande, tolkning och tillämpning av internationella regler för varuklassificering*, Juristförlaget, Lund, 1996.
- Smith, Graham J.H. (red.) *Internet Law and Regulation*, 2 uppl, FT Law & Tax, London, 1997.
- Terra, Ben *The Place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998.
- Torvund, Olav *Elektronisk handel via Internett*, i Punsvik, Randi (red.): *Elektronisk handel, nordisk årsbok i Rättsinformatik 1997*, Norstedts Juridik, Stockholm, 1997, s 7.
- Westberg, Björn *Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Juristförlaget, Stockholm, 1994.

## Artiklar

- Abrams, Howard E.,  
Doernberg, Richard L. *How Electronic Commerce Works*, State Tax Notes, 1997;13(2):121
- Brodersen, Christian *International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce – Germany*, INTERTAX, 1997;25(4):133.
- Chuck, Lysbeth B. *The Virtual Taxman Cometh: Looming Taxation Issues for*

- Internet Commerce*, Searcher, 1998;6(5):36.
- Fox, William F.,  
Murray, Matthew N. *The Sales Tax and Electronic Commerce: So What's New?*, National Tax Journal, 1997;50(3):573.
- Glicklich, Peter A.,  
Goldberg, Sanford H.,  
Levine, Howard I. *Internet Sales Pose International Tax Challenges*, Journal of Taxation, 1996;84(6):325.
- Hellerstein, Walter *State and Local Taxation of Intangibles Generates Increasing Controversy*, Journal of Taxation, 1994;80(5):296.
- Hinnekens, L. *The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce*, INTERTAX, 1998;26(2):52.
- Jonsson, Gunnar *Mervärdesskattefrågor inom EG – Problem och förenklingar*, SvSKT 6-7/95 s 403.
- Landgren, Cristina *VAT and the Internet*; examensarbete vid juridiska fakulteten i Lund, HT-97.
- Magaziner, Ira C. *The Framework for Global Electronic Commerce: A Policy Perspective*, Journal of International Affairs, 1998;51(2):527.
- McLure, Charles E., Jr *Electronic Commerce, State Sales Taxation, and Intergovernmental Fiscal Relations*, National Tax Journal, 1997;50(4):731.

- Melz, Peter *Mervärdesskatten – en allmän konsumtionsskatt*, SN 1994 s 242.
- Oliva, Ralph A.,  
Prabakar, Sharda *The Tax Web*, Marketing Management, 1998;7(3):44.
- Pelin, Lars *Medlemskapet i Europeiska Unionen och skatter – en överblick*, SN 1995 s 15.
- Riksskatteverket (RSV) *Handledning för mervärdesskatt*, 1997, Taxlex 98:2.
- Riksskatteverket (RSV) Skrivelse till skattemyndigheterna: *Elektronisk handel och annan postorderförsäljning (punktskatte- och momsfrågor) samt därtill fogad promemoria beträffande vissa rättsliga frågor på punktskatte- och mervärdesskatteområdet avseende elektronisk handel och annan postorderhandel*, 980519.
- Tillinghast, David R. *The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions*, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1996;50(11/12):524.
- Touche, William *Taxing the Big E*, Director, 1998;52(3):44.

# Rättsfallsförteckning

National Bellas Hess Inc. v. Department of Revenue, 386 U.S. 753 (1967).

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