

Beskattning av internationell* elektronisk handel

–
probleminventering och internationell lägesbeskrivning

Av Professor Sven-Olof Lodin

Expertrapport 7 till skattebasutredningen

Mars 2002

*Värdefulla synpunkter har tacksamt erhållits från fil.dr. Krister Andersson, professor Leif Mutén, skattesakkunnige Gunnar Rabe och docent Björn Westberg.

Innehåll

1	Inledning.....	181
1.1	Vad är e-handel?.....	182
1.1.1	Handel med varor via Internet.....	182
1.1.2	Handel med digital leverans.....	183
1.1.3	B2B.....	184
1.1.4	B2C.....	184
1.2	E-handelns utveckling.....	185
2	E-handel och inkomstbeskattningen.....	187
2.1	Nya klassificerings- och definitionsfrågor.....	187
2.2	Internationella inkomstskattefrågor.....	189
3	E-handel och den indirekta beskattningen.....	193
3.1	Det internationella dagsläget.....	194
3.1.1	EU:s regelsystem.....	194
3.1.2	Situationen i moms-länder utanför EU.....	198
3.1.3	Situationen i icke-momsländer.....	198
3.1.4	Sammanfattning av gällande internationellt läge.....	201
4	Pågående internationellt samarbete för att lösa e-handelns skatteproblematik.....	203
4.1	Samarbetet inom ramen för OECD.....	204
4.1.1	Inkomstbeskattningen.....	207
4.1.2	Konsumtionsbeskattningen.....	210

5	Slutsatser om möjligheterna att skapa gemensamma principer för beskattningen av internationell e-handel...217
6	Konsekvenser för Sverige221

1 Inledning

Utvecklingen av Internet och elektronisk handel medför helt nya förutsättningar för att bedriva handel både vad avser sätt och innehåll.

Den geografiska lokaliseringen av säljare respektive köpare har liten betydelse. De kan enkelt nå varandra oavsett fysiskt avstånd och nationella gränser. Det enda som behövs är en vanlig telefonlinje.

Säljaren kan ha servers, websites, endast en e-postadress eller hyra in sig på s.k. serverhotell i olika länder utan att behöva ha personal på plats i stället för traditionella försäljningsställen.

Den elektroniska handeln lämnar heller inte de vanliga fysiska spår som konventionell handel gör. De elektroniska produkterna passerar inte gräns- eller tullstationer, postkontor eller andra ställen eller kanaler som är vanliga kontrollpunkter för skattemyndigheter. Likaså är det svårt att identifiera avsändaren och vad som döljer sig bakom en e-post- eller web-adress. Vem är och var finns X.com eller Y.nu? Samma problem föreligger på mottagarsidan. Vem är och var finns personen bakom z@hotmail.com? Även om en adressat registrerat en adress i ett land finns ingen garanti att han/hon någonsin funnits i det landet. Adressaten kan också ha flyttat. Det betyder att innehavaren av servern eller portalen ofta heller inte vet vem adressaten är eller var han/hon befinner sig. Även om det är tekniskt möjligt att spåra Internettrafik via IP-adresser (Internet Protocol), är det komplicerat och i praktiken inte möjligt i ett massförfarande. Dessutom utvecklas snabbt tekniker som försvårar sådant spårande. Å andra sidan utvecklas också nya spårningstekniker som skattemyndigheterna kanske kan dra nytta av, såsom s.k. intelligenta agenter och s.k. cookies.

I alla dessa avseenden ställer e-handeln skattesystemen inför nya problem, inte bara vad avser kontrollen utan också beträffande var en inkomst skall anses intjänad, var en vara eller tjänst är konsume-

rad, vilken innebörd en e-handelstransaktion skall anses ha, m.m. E-handeln skapar sålunda problem för både inkomst- och konsumtionsbeskattningssystemen. Följden är inte bara problem för de enskilda staterna utan också internationella problem mellan stater, när det gäller fördelning av beskattningsrätten, tillgång till information, hjälp med kontroll och indrivning, m.m.

E-handeln innebär därför i många avseenden en helt ny situation för skattesystemen, som inte förutsetts vid systemens uppbyggnad och som i flera avseenden därför inte täcks av dem. Detta påverkar inte bara skatteinkomsterna utan också konkurrensförhållandena mellan olika produkter, företag, branscher och distributionsvägar för att nämna några områden. Allt detta måste staterna ta tag i när de söker inordna e-handeln i skattesystemen. Med hänsyn till e-handelns internationella karaktär och oberoende av nationella gränser är det i praktiken inte möjligt för staterna att var för sig söka egna lösningar på behandlingen av e-handeln. Nära internationellt samarbete för att åstadkomma gemensamma eller i vart fall samordnade lösningar för att undvika såväl nollbeskattning som dubbelbeskattning är nödvändigt. Ett sådant samarbete har också påbörjats såväl regionalt inom EU som globalt inom OECD.

Den följande framställningen är koncentrerad på de internationella problem som e-handeln kan förorsaka och de frågor som blir av särskilt intresse när fråga är om gränsöverskridande handel.

1.1 Vad är e-handel?

Det finns flera olika typer av vad som i dagligt tal kallas elektronisk handel. Skatteproblemen skiftar också beroende på e-handelns form. Skattemässigt kan man skilja på fyra olika huvudkategorier av e-handel.

1.1.1 Handel med varor via Internet

Den till omfånget största andelen e-handel gäller handel med varor (fysiskt gods) där dock beställning och ibland också betalning sker elektroniskt via Internet. Varorna skickas sedan per post eller budfirma till kunden inom landet eller över landsgränserna. Till sin innebörd skiljer sig denna typ av handel egentligen inte från den postorderhandel som sedan länge existerat. Sedan länge beställs en

stor mängd postordervaror per telefon. Också varor beställda via Internet passerar landgränser, tullmyndigheter, postkontor, etc. som utgör kontrollpunkter för skattebehandlingen. Internationell postorderhandel regleras redan i de flesta moderna skattesystem. Så finns inom EU särskilda gemensamma bestämmelser om den gränsöverskridande postorderhandelns beskattning. Den svenska mervärdesbeskattningen av gränsöverskridande postorderhandel inom EG regleras i 5 kap 2 § mervärdesskattelagen, som föreskriver att EG-företag som har en årlig försäljning till konsumenter i Sverige på mer än 320 000 kr, är skattskyldiga i Sverige för denna försäljning och skall registrera sig i Sverige för denna verksamhet. Hur stor denna handel är vet dock ingen med säkerhet. Det faktum att endast ett litet fåtal utländska postorderföretag låtit registrera sig torde inte motsvara den verkliga omfattningen (inom områden som i huvudsak riktar sig till konsumenter har inte mer än 35 utländska företag registrerat sin postorderhandel till Sverige hos skattemyndigheten). En växande e-handel av detta slag kommer att skapa kvantitativa hanteringsproblem. Det finns anledning att förmoda att dagens praktiska kontrollproblem kommer att förvärras ytterligare. Dock kan handeln av fysiskt gods via Internet inte sägas skapa några principiellt nya problem. Lösningarna för dess principiella skattebehandling finns redan. Därför kommer denna typ av e-handel inte beröras ytterligare i denna studie. Med e-handel förstås därför i den fortsatta framställningen enbart handel med digitala produkter och tjänster som sänds elektroniskt och kan laddas ner i mottagarens dator. Intresset kommer att koncentreras på s.k. B2C-handel, då det är på detta område de största internationella problemen synes föreligga.

1.1.2 Handel med digital leverans

Med digital handel förstås att inte bara beställning och eventuell betalning sker via Internet utan att även leveransen sker digitalt via Internet, varvid mottagaren laddar ner produkten i sin dator. Hit hör bl.a. digitalt levererade böcker, filmer, musik, tidningar, dataprogram, spel, service, e-learning, arkitekt- och konstruktionsritningar, redovisningsmaterial, m.m., som tidigare haft formen av lokala produkter och tjänster, levereras numera allt mer i digital form som en icke standardiserad produkt. Allt fler digitala produkter tillkommer också. Största omsättningen idag lär avse olika typer

av spel och spelverksamhet. Denna genuina e-handel sker i stor utsträckning över landsgränser och kommer inte i beröring med de leveranspunkter som för fysiska leveranser används för skattekontroll och skatteuppbörd. Härmed uppstår också principiellt nya problem inte bara från kontrollsynpunkt, som behandlas närmare nedan.

1.1.3 B2B

Den digitala handeln kan uppdelas i två delar, som förorsakar olika grad av problem. Business to Business, B2B, dvs. handel mellan två företag, anses i allmänhet endast i begränsad omfattning föranleda nya problem. Vad gäller den indirekta beskattningen saknas vid handel mellan två subjekt, som båda är registrerade skattskyldiga exempelvis till mervärdesskatt, i allmänhet särskilt starka incitament till skattefusk. Den typ av skattefusk som i allmänhet förekommer gäller främst luftfakturer för påstadda erhållna leveranser ofta kombinerade med falska exportfakturer för att erhålla återbäring av mervärdesskatt. Digitala produkter utgör ingen speciellt lämpad marknad för den typen av fusk. Dessutom är det betydligt lättare att kontrollera företag och deras bokföring och transaktioner inom företagssektorn än transaktioner med konsumenter. Dock förekommer som bekant ändå viss kriminell verksamhet vid gränsöverskridande handel. E-handeln torde förmodligen inte nämnvärt förvärra de problem som redan finns i dag. Inkomstskattemässigt kan dock B2B-handel skapa principiella problem och då bl.a. definitionsproblem beträffande inkomstslag, var inkomsten skall anses intjänad, etc. vilket kan leda till olika skattekonsekvenser.

1.1.4 B2C

B2C står för Business to Consumer, dvs. företags försäljningar till konsumenter. Det är inom detta område som de svåraste problemen förefaller uppstå särskilt för konsumtionsbeskattningen. Det gäller främst kontrollmöjligheterna, där identifiering av såväl säljare som köpare bjuder på nya svårigheter. Kontroll på konsumentensida anses extra problematisk. Men även beträffande den principiella behandlingen uppstår nya problem som måste lösas, inklusive svå-

righeterna att åstadkomma konkurrensneutralitet i skattebehandlingen med fysiska produkter.

Man kan illustrera e-handeln och den principiella skatteproblematiken med hjälp av ett fyrfälts diagram.

	B2B	B2C
Fysisk leverans	Gamla problem	Gamla problem
Elektronisk leverans	Nya mindre problem, särskilt jurisdiktionsproblem	Nya stora problem

1.2 E-handelns utveckling

1999 beräknade OECD att den totala e-handeln i världen uppgick till ca 1 000 miljarder kr. Antalet Internetanvändare beräknades till ca 100 miljoner personer. Jämfört med den totala handeln utgör e-handeln dock hittills en mycket liten del. Även om tillväxten förväntades bli stor – år 2002 beräknades e-handeln ha vuxit till över 3000 miljarder kr och år 2005 till ca 10 000 miljarder kr - är dess andel fortfarande liten.

Politiskt står dock e-handelsfrågan högt på den skattepolitiska dagordningen i de allra flesta länder beroende på den enorma tillväxtpotential som tillskrivs e-handeln. Det är då viktigt för regeringarna att ha funnit lösningar på alla de problem som e-handeln förorsakar för skattesystemen innan den vuxit sig verkligen stor. Man har således fortfarande några år på sig att finna dessa lösningar. I huvudsak måste detta ske i internationellt samförstånd för att inte skatteanarki och kaos skall uppstå och stora skatteförluster för staterna uppkomma.

2 E-handel och inkomstbeskattningen

2.1 Nya klassificerings- och definitionsfrågor

När det gäller behandlingen av nationell e-handel uppkommer knappast några nya problem. E-handeln kan i de allra flesta fall behandlas enligt de gällande interna regelsystemen.

Annorlunda är det vid gränsöverskridande e-handel. Ett lands beskattningsrätt och rätt att ta ut källskatt, etc. är i dagens system beroende av hur en transaktion eller verksamhet kan definieras enligt de internationella överenskommelser, särskilt dubbelbeskattningsavtal, som föreligger. Det är också viktigt att de olika ländernas interna lagstiftning anpassas till vad som är internationellt vedertaget annars uppstår lätt situationer med dubbelbeskattning eller icke avsedd skattefrihet, vilket kan leda till konflikter mellan länderna. För en fri internationell handel är det ett livsvillkor att klara regler finns om den internationella skattebehandlingen.

E-handeln ställer här inkomstskattesystemen inför en rad nya klassificerings- och definitionssituationer. Problemet kan illustreras med ett par exempel.

a) Bokköp och leverans via Internet.

Köpet av ett eller flera fysiska exemplar av en bok på traditionellt sätt är otvivelaktigt att klassificera som ett köp med de skattekonsekvenser det medför. Om förvärvet däremot sker digitalt uppstår flera klassificeringsmöjligheter.

Om endast rätten till en bok, som inte kan kopieras digitalt, inköpes är situationen principiellt identisk med det fysiska köpet.

Om det digitala köpet medför en rätt att göra tio kopior av boken uppkommer frågan om detta kan anses innebära att en del av författarrätten upplåtes. I så fall är betalningen inte att anse som en köpeskilling utan som en royaltybetalning, vilket leder till andra skattekonsekvenser. Även om vissa skäl för en royaltybehandling

kan åberopas är likheten med det fall att man köper tio fysiska exemplar av boken så stor att också det digitala förvärvet bör likställas med ett fysiskt köp. När det är fråga om köp utgör inkomsten vanlig näringsinkomst (business income) och ger inte utbetalaren någon rätt till beskattning. Anses royalty föreligga, har enligt många dubbelbeskattningsavtal utbetalaren rätt att ta ut källskatt.

Om det digitala köpet innebär en generell rätt att även göra kopior av boken för försäljning torde betalningen få anses utgöra royalty då ett sådant avtal innebär en upplåtelse av författarrätten.

Om det digitala förvärvet innebär rätt att göra utdrag, omredigeringar, etc. torde denna rätts omfattning avgöra om ett köp eller en upplåtelse föreligger.

Ovanstående exempel visar att det digitala förvärvet normalt har samma innebörd som ett fysiskt köp men att det också beroende på omständigheterna kan ha en annan innebörd. Gränsdragningen är inte knivskarp. Snarare är det fråga om en gradskillnad.

b) Köp av programvara.

Om man i en affär köper en programvara på en CD, från vilken man laddar ner programmet i sin dator är det utan tvekan fråga om ett fysiskt köp. Om samma programvara förvärvas digitalt och laddas ner direkt i förvärvarens dator torde i parallell med bokköpet ett köp föreligga. Om i förvärvet också ingår rätt till framtida uppdatering som laddas ner från Internet kan i stället fråga vara om förvärv av en tjänst som programföretaget säljer med de skattekonsekvenser som följer härav. S.k. "service fees" kan i vissa situationer ge rätt för utbetalaren att ta ut källskatt.

c) Tjänst eller hyra vid utnyttjande av annans hårdvara.

Ett företag som inte disponerar någon egen server har behov av tillgång till servertjänster och ingår ett avtal med ägaren till en server att viss daglig serverkapacitet skall reserveras för företagets behov. All mottagning och sändning av digitalt material handhas av serverägaren som också sköter alla övriga serveroperationer. Innebär avtalet hyra av server eller köp av en tjänst av serverägaren? De internationella skattekonsekvenserna kan skilja sig betydligt beroende på svaret. Denna situation har i allmänhet bedömts utgöra köp av en tjänst. För att hyra skall anses föreligga skall kunden exempelvis kontrollera servern eller operera serverfunktionerna då servern an-

vänds för hans behov eller skall någon liknande omständighet föreligga. Klassas avtalet som hyresavtal ger det enligt en del avtal, särskilt med utvecklingsländer och s.k. "emerging economies", rätt för dessa att ta ut en källskatt. Denna rätt föreligger i allmänhet inte om köp av tjänst av föreliggande slag föreligger, när tjänsten utförs utanför utbetalarstaten. Då utgör inkomsten vanlig näringsinkomst.

Dessa olika situationer visar att digital handel ger upphov till nya frågeställningar som helst skall kunna passa in i de nuvarande systemen.

2.2 Internationella inkomstskattefrågor

Det huvudproblem som e-handeln ger upphov till inom inkomstbeskattningen rör fördelningen av skattebasen, dvs. rätten att beskatta, mellan länder som berörs av en e-handelstransaktion. Men det föreligger också risk för skatteundandragande genom felaktig rubricering och brist på information mellan olika länders skattemyndigheter om en transaktions innebörd och destination. För den internationella företagsamheten är det viktigt att ha klara regler för vad som gäller vid beskattningen så att skattekonsekvenserna av agerande inom e-handelssektorn kan förutses.

En av huvudfrågorna har avsett i vad mån datorutrustning, servers och websites kan medföra att ett s.k. "fast driftsställe", (permanent establishment) kan anses föreligga i den stat där anläggningen är placerad. Hittills när det gäller traditionell verksamhet har t.ex. fysisk närvaro genom personal i allmänhet ansetts nödvändig för att ett fast driftsställe skall anses föreligga. Att ett fast driftsställe föreligger i en stat medför ofta långtgående skattekonsekvenser eftersom detta ger den stat där det fasta driftsstället är beläget rätt att beskatta den inkomst som kan anses hänförlig till det fasta driftsställets verksamhet. Genom den nya teknologin har behovet av fysisk närvaro av personal ersatts av servers och annan elektronisk utrustning. Fråga är då i vad mån sådan utrustning kan medföra att ett fast driftsställe kan anses föreligga och i vad mån övriga existerande kriterier för förekomsten av ett fast driftsställe också behöver vara uppfyllda.

De nya definitions- och klassificeringsfrågor som ovan berörts kan också de medföra problem och motsättningar. Detta gäller särskilt rätten att ta ut källskatt på gränsöverskridande elektroniska

tjänster, en tjänstetyp som inte förutsetts i flertalet dubbelbeskattningsavtal. I såväl dessa frågor som frågan om fast driftställe har framkommit motsättningar i synsätt mellan å ena sidan länder som tillämpar bosättnings- eller domicilprincipen, som de anglosachsiska och nordeuropeiska länderna, enligt vilken företagets domicilland i princip har exklusiv beskattningsrätt till all inkomst företaget intjänar oavsett var den intjänas, och å andra sidan de länder, som i större utsträckning tillämpar källstatsprincipen, som innebär att inkomsten skall beskattas endast där den intjänas. Till den förra gruppen hör i allmänhet industriländerna, inklusive Sverige. Royaltyinkomster är ett belysande exempel på en fråga där skilda synsätt tillämpas. Sverige har sålunda i sina dubbelbeskattningsavtal systematiskt avstått från möjligheten att beskatta utgående royalties, varigenom royaltyinkomsten endast beskattas där mottagaren har sin verksamhet som genererar royaltyn, dvs. vanligen i mottagarens hemland. I andra länder, särskilt u-länder, anses royaltyinkomster ha en så stark anknytning till utbetalarstaten att de konstituerar en beskattningsrätt antingen som om verksamheten bedrivits i utbetalarstaten eller i form av källskatt som kan vara hög.

Särskilt USA och dess elektroniska industri har mycket hårt drivit domicilprincipen och velat begränsa räckvidden av begreppet fast driftsställe och annan anknytning som kan ge rätt till källstatsbeskattning i den ena eller andra formen. Den andra gruppen domineras av utvecklingsländer med de latinamerikanska staterna i spetsen, som av tradition tillämpat källstatsprincipen. Källstatsprincipen ger de länder, där företagen verkar eller inkomsten anses uppstå, förstahandsrätten till beskattning och kan tillerkänna källstaterna rätt att ta ut källskatt på e-handelns inkomstflöden från dem även om fast driftsställe saknas. Detta skulle gynna utvecklingsländer och länder utan egna internationella e-handelsföretag.

Om olika länder på grund av skiljaktig principiell syn eller av andra skäl skulle komma till olika svar på de definitions- och klassificeringsfrågor som e-handeln ger upphov till skulle följden i vissa fall bli dubbelbeskattningseffekter liksom i andra fall icke avsedd skattefrihet. För de internationellt verksamma företagen skulle en sådan situation vara olycklig och medföra kostnadsökningar på vissa marknader, osäkerhet och konkurrenssnedvridning. Utvecklingen av e-handeln skulle försväras. Följden skulle också bli ett stort antal skattetvister mellan stater med dubbelbeskattningsavtal om tolkningen av avtalens bestämmelser. För att undvika en sådan situation är det således av yttersta vikt att finna gemensamma inter-

nationella tolkningsnormer för e-handelns nya skattefrågor. Insikten härom är också allmän. Vid det s.k. Ottawamötet i september 1998 enades OECD:s medlemsländer och ett betydande antal viktiga icke-medlemsländer att inom ramen för OECD gemensamt analysera den internationella skatteproblematiken för e-handeln och söka komma fram till gemensamma lösningar på de internationella frågorna. OECD tillsatte därför ett antal "Technical Advisory Groups", TAGs, med representanter för både regeringar, skattemyndigheter, OECD och näringslivet. Första fasen i TAG-arbetet avslutades i januari 2001 och har resulterat i en rad rekommendationer. Se mera om OECD:s arbete nedan i avsnitt 4.

3 E-handel och den indirekta beskattningen

Beträffande den indirekta beskattningen är det främst konsumtionsbeskattningen som berörs, oavsett om denna är utformad som en mervärdesskatt eller som en vanlig omsättningsskatt (sales tax) vilket förekommer särskilt i USA. Det är också beträffande konsumtionsbeskattningen som e-handeln anses ge upphov till de största skatteproblemen.

Detta gäller inte bara kontroll- och uppbördssidan. E-handeln – inte bara den internationella – är också svår att på ett lämpligt sätt passa in i existerande konsumtionsskattesystem. I flera länder ligger också e-handeln utanför konsumtionsskattesystemet eller är i vart fall tills vidare undantagen från skatt.

Ett särskilt problem, som inte är specifikt internationellt, är frågan om vilken skattesats som e-handeln bör beläggas med. I många länder, inklusive Sverige, åtnjuter t.ex. böcker och tidningar en lägre skattesats än normalskattesatsen. E-handel beskattas däremot i allmänhet efter normalskattesatsen, även om fråga är om elektroniska tidningar eller elektroniskt nedladdade böcker. Härmed har sådan e-handel en konkurrensnackdel jämfört med motsvarande fysiska produkter. Frågan är dock om dessa elektroniska produkter verkligen är jämförbara med motsvarande fysiska produkter. När det gäller böcker är likheten stor. Beträffande tidningar kan däremot betydande skillnader föreligga, då i ett abonnemang på en elektronisk tidning ofta ingår kontinuerlig uppdatering av nyheter, etc. Det är därför inte självklart att de lägre skattesatser som kan tillämpas på motsvarande fysiska produkter också skall gälla elektroniska produkter. Dock innebär den nyligen i Sverige införda sänkningen av bok-momsen en försämrad konkurrenssituation för digitala bokprodukter. Å andra sidan kan föreligga andra skäl för en specialskattesats för e-handeln, vilket kommer att diskuteras längre fram.

Ser man till de internationella problemen är konsumtionsbeskattningen i allmänhet så uppbyggd att import direkt till konsument skattebeläggs i konsumtionslandet hos konsumenten vid importtillfället, antingen vid ett tullkontor eller vid postdistributionen av den fysiska varan. I allmänhet tas ingen skatt ut av säljaren i exportlandet vid export. Inom EU gäller för EU-intern handel särskilda regler som behandlas nedan.

När fråga är om elektroniska produkter uppstår stora svårigheter att spåra transaktionen och identifiera och beskatta konsumenten då importen inte passerar vare sig tullkontor eller postdistributör eller någon annan användbar kontrollpunkt. Samma svårigheter föreligger beträffande avsändaren av produkten. I det fallet tillkommer de internationella komplikationer som kan uppstå om man söker utsträcka skattskyldigheten utöver landets gränser. Dessa svårigheter gör i praktiken import av elektroniska produkter direkt till konsument omöjlig eller näst intill omöjlig att beskatta inom rådande system. Svårigheter av liknande slag gäller också redan import av vissa tjänster, som därför gjorts skattefria hos konsumenten. Inte heller hos exportören tas då någon skatt ut.

Den existerande situationen medför snedvridning av konkurrensen mellan nationell och gränsöverskridande e-handel och risk för utflyttning av elektroniska leveranser direkt eller indirekt till annat land för att undgå konsumtionsskatten på e-handeln.

3.1 Det internationella dagsläget

3.1.1 EU:s regelsystem

De generella regler för gränsöverskridande handel inom Unionen, s.k. gemenskapsinterna förvärv, som av helt andra skäl infördes från 1993 genom ändring av 6:e mervärdesskattedirektivet passar även relativt väl för mervärdesbeskattningen av gränsöverskridande e-handel. Detta regelsystem, som gäller för såväl handel med fysiska produkter som tjänster och som i huvudsak också tillämpas av Sverige som EU-medlem, innebär följande.

Vid gränsöverskridande handel mellan två momsregistrerade företag (B2B) inom EU sker ingen beskattning av exportören medan importören skattebeläggs genom s.k. reverse charge. För B2B-handel tillämpas således de allmänna regler som redan tidigare gäller

för export respektive import. Dessa gäller också fortfarande för momsregistrerade företags export till och import från tredje land.

Vid försäljning direkt till konsument (B2C) bosatt i annat EU-land skall säljaren ta ut moms enligt sitt hemlands momssystem på samma sätt som vid en vanlig intern nationell försäljning. Hos den utländske konsumenten är då denna import skattefri. Härigenom undgår man behovet att identifiera och beskatta s.k. direktimport från annat EU-land. På så sätt blir sådana gränsöverskridande tjänster, för vilka det förelegat svårigheter att beskatta hos konsumenten, utan problem belagda med skatt. Dock sker beskattningen i försäljningslandet och enligt dess skatteregler och skattesatser (se dock reglerna för postorderhandel, som beskrivits tidigare, enligt vilka försäljning till konsument i annan medlemsstat över viss nivå medför skatt enligt mottagarstatens regler). För svenska e-handelsföretag innebär den höga svenska momsskattesatsen en klar nackdel i konkurrensen med andra EU-företag med lägre hemlandsmoms, som kan sälja till konsumenter såväl i andra EU-länder som i egna hemlandet till sin hemlandsskattesats medan det svenska företaget måste lägga på den högre svenska momsen även vid försäljning till konsument i annat EU-land.

Principen bakom detta system, nämligen att EU:s inre marknad fungerar som en marknad, är emellertid i många avseenden en fiktion. Sålunda är olikheterna i mervärdesskattesatserna stora mellan de olika medlemsländerna. Detta leder till att mervärdesskatten som är tänkt och i allmänhet konstruerad som en konsumtions-skatt, vari bl.a. ligger att beskattningen sker i konsumtionslandet till dess skattesatser, varvid producenterna konkurrerar med priser före skatt, i praktiken förvandlas till en produktionsskatt, som ovan demonstrerats. Det är skattesatsen i leverantörens hemland som avgör skattebelastningen. Det betyder att producenter och leverantörer från olika länder måste konkurrera med priser inklusive skatt. Härmed förlorar skatten egentligen sin karaktär av konsumtions-skatt, eftersom skillnaderna i skattebelastning drabbar producenten eller leverantören.

Även om man av dessa skäl kan hysa principiella betänkligheter inför denna systemändring passar systemet beträffande den praktiska hanteringen väl att tillämpa också på e-handel. Därför kan man säga att man inom EU i huvudsak redan har en lösning på problemen med gränsöverskridande e-handel inom unionen. Beträffande B2C e-handel till och från tredje land har dock ingen bra lösning ännu framkommit, se mera härom nedan.

För att e-handeln skall passa in i systemet krävs dock att man kommer överens om klassificeringen av varje slags transaktion bl.a. för att kunna avgöra vilken skattsats som skall tillämpas. Frågan gäller främst om elektroniska eller digitala produkter skall anses vara jämställda med varor eller tjänster. Av många skäl har man stannat för att behandla elektroniska produkter som tjänster. Det betyder bl.a. att försäljningslandets normalskattesats skall tillämpas även om en lägre specialskattesats får tillämpas för konkurrerande fysiska produkter.

Enligt EU:s momssystem skall enligt huvudregeln tjänster beskattas där de tillhandahålls, dvs. normalt där leverantören utför tjänsten. I praktiken betyder det i normalfallet, att mervärdesskatt skall uttas i det land där leverantören befinner sig och inte i konsumentens hemland, även om det finns flera undantag. Detta är i och för sig det system som redan allmänt gäller för gemenskapsinterna förvärv. Men för e-handel får denna behandling också betydelse för e-handel till och från tredje land. Sålunda blir konsekvensen att e-handelsexport till konsument i tredje land blir beskattad hos exportören, såvida det inte är fråga om en sådan tjänst, där undantag enligt 6:e mervärdesskattedirektivet kan göras. Detta undantag synes inte omfatta e-handel. (Sverige har dock utnyttjat denna undantagsregel för viss e-handel, se mera härom nedan.) En konsuments direktimport av elektroniska produkter från tredje land blir då som andra sidan av principen skattefri i hemlandet. Detta gäller oavsett om någon skatt utgår eller ej i det utanför EU liggande exportlandet. Om exporten inte skattebeläggs undgås skatt helt.

Dessa skillnader i skattebelastning mellan handel med tredje land och gränsöverskridande intern gemenskapshandel medför stor risk för marknadsstörningar och skatteförluster hos medlemsländerna. Så har exempelvis Norge tills helt nyligen inte lagt moms på elektroniska tjänster men heller inte beviljat avdrag för någon ingående moms på produkten. Detta har lett till att en icke obetydlig del av e-handelsexporten till andra EU-länder har flyttats till Norge varigenom all momsbelastning undgåtts helt lagligt. Numera har Norge infört beskattning också av e-handel. Vid export till EU och andra länder utgår dock ingen moms. Dock medges numera, eftersom principiell skatteplikt föreligger, avdrag för ingående moms också på exporten, varigenom e-handelsexport via Norge har blivit ännu lönsammare.

EU:s regelsystem synes rent principiellt vara väl anpassat för EU-intern handel. Principerna tillkom och konstruerades dock

ursprungligen främst för att passa för fysisk gränshandel inom EU, varvid begränsningen av konsumenternas geografiska rörlighet var en viktig faktor för reglernas utformning. Vid e-handel där fysiska rörlighetsbegränsningar saknar betydelse blir det praktiska genomslaget av skillnader i skattesatser mellan olika medlemsländer mycket starkt. E-handel till konsument med Luxemburg eller Irland som bas får en momsbelastning på endast 15 %. Madeira har tillåtits att ha en generell momssats på endast 12 %. Går man utanför EU kan skattebelastningen bli noll eftersom e-handelstjänster anses som tjänst som i allmänhet anses tillhandahållna i försäljningslandet och därmed skattefri för konsumenten, också när fråga är om handel med tredje land. Många företag frågar sig därför vilka skäl som finns för att man då skall välja Sverige som operationsbas för konsumentinriktad e-handel till andra EU-länder, för vilken den internationella konkurrensen är total och operationsbasens förläggning nästan helt kan styras av skattekostnaden. För verksamhet i Sverige blir skattebelastningen 25 % på grund av mervärdesskattens produktionsskatteeffekt när det gäller e-handel,

Sjätte mervärdesskattedirektivets inställning att konsumenttjänster i allmänhet skall anses utförda och tillhandahållna hos säljaren gäller inte bara gemenskapsinterna tjänster utan gäller generellt. Den får effekt även för den konsumentinriktade handeln både till och från EU. EU-företag skall därför vid export till konsument i tredje land enligt gällande regler i princip ta ut moms och som ovan behandlats blir konsumentimport från tredje land skattefri (se dock nedan i avsnitt 4.1.2. angående av ministerrådet antagna ändringsförslag). Dessa båda effekter strider mot en neutral behandling eftersom effekten kan bli dubbelbeskattning vid export och skattefrihet vid import. Sverige har dock i sin lagstiftning delvis behållit de tidigare principerna för handel med tredje land och beskattar konsumentimport respektive lämnar export till konsument i tredje land skattefri. Det kan ifrågasättas om dessa regler i sin helhet är förenliga med EU-direktivet. Det är därför tvivelaktigt om Sverige i längden kan behålla sina regler. Om inte blir effekterna då också för svensk del desamma som för resten av EU, vilket ger särskilt starka snedvridningseffekter på grund av den höga svenska skattesatsen.

Det nya systemet inom EU för beskattning av e-handel leder således till betydande konkurrenssnedvridning och risk för stora skatteförluster för högskatteländer, som Sverige och Danmark, om inte skattesatserna inom EU snabbt konvergerar eller en enhetlig

EU-skattesats införs för e-handel. De stora skillnaderna i skattesatser förorsakar också stora problem i det arbete som pågår inom EU för att utforma ett lämpligt system för e-handel med tredje land. Dessa frågor och tillskapandet av gemensamma internationella principer för konsumtionsbeskattningen av e-handel ingår också i det arbete som på globalt plan drivs inom OECD. Dessa frågor behandlas nedan i avsnitt 4.

Sverige deltar i det samarbete som drivs inom ramen för EU och OECD. Något självständigt arbete eller någon självständig linje avvikande från EU:s hållning driver inte Sverige. Den svenska skattelagstiftningen har anpassats till EU:s direktiv, bl.a. beträffande gemenskapsintern handel. Men det är uppenbart att utvecklingen av e-handeln blir en svår utmaning för det svenska skattesystemet med dess höga skattesatser. Om olikheterna i skattesatser också i framtiden kommer att slå igenom i det internationella system, som håller på att utvecklas särskilt inom EU, och påverka placeringen av operationsbasen för konsumentinriktad e-handel, kommer de höga svenska skattesatserna att medföra stora problem.

3.1.2 Situationen i moms-länder utanför EU

Många av de länder utanför EU, som har mervärdesskattesystem, har ingen beskattning av e-handel, vare sig nationell eller internationell. Så är fallet med t.ex. Australien och Japan, liksom till helt nyligen Norge. Inte heller föreligger någon konsensus om hur e-handel skall definieras eller kontrolleras. Det betyder att det inom en stor del av världens moms-system saknas lösningar på hur e-handelsbeskattningen skall konstrueras i framtiden. Det är nämligen uppenbart av såväl statsfinansiella skäl som konkurrensskäl att e-handeln bör inordnas i mervärdesskattesystemen.

3.1.3 Situationen i icke-momsländer

Mer än 100 länder har numera infört någon typ av mervärdesskatt. Det gäller bl.a. nästan alla länder av någon internationell ekonomisk betydelse. I USA, som är det i särklass viktigaste landet utanför moms-ländernas krets, sker konsumtionsbeskattningen genom en sales tax, en omsättningsskatt, av ungefär samma modell som den gamla svenska allmänna omsättningsskatten. Skatten som är

delstatlig eller kommunal, eller tas ut på ännu lägre nivå, utgår med 1–9 %. I sex delstater förekommer ingen konsumtionsbeskattning alls. Det finns ingen federal allmän konsumtionsbeskattning.

Ingen delstat eller kommun beskattar hittills den e-handel som överskrider delstatsgränsen. Endast ett fåtal stater beskattar över huvud taget e-handeln. Ett skäl härtill är att Högsta domstolen i en dom slagit fast att en delstat enligt gällande federal lagstiftning inte får kräva in sales tax från företag som inte är fysiskt etablerade i delstaten. Domstolen har dock också fastslagit att det inte finns några hinder för Kongressen att införa lagstiftning som skulle göra detta möjligt. Så har dock hittills inte skett. Följden är att e-handel liksom postorderhandel över delstatsgränser i dag normalt inte kan skattebeläggas.

För närvarande gäller dessutom ett moratorium för beskattning av access till Internet, "the Internet Tax Freedom Act", som infördes av Kongressen och som i oktober 2001 ersattes med "the Internet Nondiscrimination Act" när dess giltighet gick ut hösten 2001. Den nya lagstiftningen, vars giltighetstid är två år, innebär i huvudsak en förlängning av den tidigare lagstiftningens regler. Den innebär formellt endast ett förbud mot nya former av sales tax på e-handel men har i praktiken uppfattats som i vart fall ett politiskt hinder mot all ny konsumtionsskattebeläggning av e-handeln (se dock Kalifornien). Drygt trettiotal delstater bedriver dock ett gemensamt utredningsarbete om hur såväl inomstatlig som mellanstatlig e-handel skall kunna inlemmas i konsumtionsbeskattningen. Ytterligare ca tio delstater deltar som observatörer. Övriga delstater deltar inte alls i arbetet. Utredningsarbetet har resulterat i två olika modeller för beskattningen. Den första modellen "the Streamlined Sales Tax Project" har också lett till en andra modell utformad av "the National Council of State Legislatures". Ca 20 delstater har infört lagstiftning grundad på endera av de två modellerna.

Med anledning av Högsta domstolens dom pågår i Kongressen ett arbete i syfte att införa den lagstiftning som behövs för att mellanstatlig e-handel skall kunna skattebeläggas. Det arbetet synes dock för närvarande ha gått i baklås. Inom den kongresskommitté, som arbetar med frågan, strävade man efter att kunna lägga fram ett förslag inför Representanthuset och Senaten före sommaruppehållet 2001 för att det skulle vara möjligt att fatta beslut om en lagstiftning innan the Internet Tax Freedom Act upphörde att gälla i oktober. Det misslyckades dock. Även om enighet skulle kunna

nås i Kongressen är det långt ifrån säkert att lagen kan träda i kraft inom överskådlig framtid. De utkast som föreligger kräver nämligen långtgående förenklingar av sales tax-systemen i delstater och kommuner för att träda i kraft. Bland de förenklingar som föreslås kan nämnas krav på att endast en skattesats skall få tillämpas inom en delstat. Minst 25 delstater måste ha uppfyllt detta krav för att lagen skall träda i kraft. Man menar att långtgående förenklingar är nödvändiga för att företagen inte skall drabbas av en alltför tung administrativ börda. Motståndet mot detta villkor är emellertid stort inom delstaterna, där det i många fall också finns kommuner med lokal sales tax. Antalet delstatliga och lokala jurisdiktioner med sales tax uppgår till över 7 000.

Hur de internationella frågeställningarna skall kunna lösas torde man i samband med arbetet på de delstatliga frågorna inte ha ägnat många tankar. Det finns i USA mycket starka politiska krafter med kraftigt stöd från den amerikanska IT- och elektroniska industrin, som verkar för att e-handeln skall bibehållas skattefri. USA:s position i det internationella utredningsarbete som pågår är också mycket oklar. Var Bush-administrationen står är ännu okänt. Men det är föga troligt att den skulle inta en internationellt mer samarbetsvillig attityd än Clinton-administrationen. Att man över huvud taget skulle vara beredd att acceptera någon beskattning av internationell gränsöverskridande e-handel, innan de interna delstatliga skattefrågorna fått sin lösning, förefaller mindre troligt.

Även om kontroll- och uppbördsproblemen faktiskt verkar större i USA än i EU på grund av USA:s intensiva mellanstatliga handel kopplad med bristen på delstatligt skattesamarbete, borde det dock vara uppenbart att e-handeln bör inlemmas i konsumtionsbeskattningen av såväl stats- och kommunalfinansiella skäl som konkurrensskäl. Olika skattebehandling av fysisk och elektronisk handel medför i längden oacceptabla marknadsstörningar liksom skillnader mellan inomstatlig och mellanstatlig handel. Ett särskilt problem är att sales tax-systemen förefaller mindre väl lämpade för beskattning av gränsöverskridande e-handel än momssystemen, som innehåller fler kontrollpunkter och bättre kontrollmöjligheter och beträffande B2B till och med vissa självkontrollerande element. Det gör att den amerikanska frågan om e-handelns beskattning också inrymmer frågan om ett eventuellt införande av mervärdesskatt, vilket ytterligare komplicerar situationen.

Inte heller i övriga länder som tillämpar andra konsumtions-skattesystem än mervärdesskatt beskattas så vitt är känt e-handeln.

3.1.4 Sammanfattning av gällande internationellt läge

Som torde ha framgått av den ovan givna lägesbeskrivningen är konsumtionsskattesystemen i allmänhet illa anpassade för att beskatta internationell e-handel. EU förefaller bäst berett. Där pågår också ett ambitiöst utredningsarbete för att finna lämpliga lösningar. I övriga länder och inte minst i USA är beredskapen mycket låg och förvirringen stor i fråga om hur e-handeln generellt och särskilt den internationella e-handeln skall behandlas i konsumtionsskatehänseende. Det finns i flera länder starka krafter som vill göra e-handeln till en skattefri zon. Riskerna är därför överhängande att stora skillnader mellan olika länders behandling av e-handeln kommer att bestå och att något kontroll- eller uppördssamarbete inte kommer att utvecklas, utöver vad som kan komma till stånd inom EU. Blir det så, samtidigt som e-handeln expanderar till väsentliga volymer, kommer vi att gå mot internationell skatteanarki, skattekaos, marknadssnedvridningar och stora skatteförluster för de högskatteländer som i sina system väljer att beskatta e-handel till dagens höga skattesatser. Delvis är vi redan där. Frågan är om det gemensamma arbetet på enhetliga internationella principer som sker inom OECD:s ram kan leda till att denna mörka spådom inte behöver gå i uppfyllelse. OECD-arbetet behandlas i avsnitt 4.

4 Pågående internationellt samarbete för att lösa e-handelns skatteproblematik

Såväl beträffande inkomstbeskattningen som beträffande den indirekta beskattningen pågår internationellt samarbete för att söka utforma gemensamma principer för skattebehandlingen av gränsöverskridande e-handel.

Beträffande inkomstbeskattningen sker samarbetet i allt väsentligt inom ramen för OECD:s Fiscal Affairs Committee. OECD framstår som ett naturligt forum för detta arbete med hänsyn till att inkomstskattefrågorna i hög grad är knutna till utformningen och tolkningen av dubbelbeskattningsavtalen. De flesta dubbelbeskattningsavtal följer i huvudsak OECD:s modellavtal. Detta gäller inte bara dubbelbeskattningsavtalen mellan OECD:s medlemsstater utan i praktiken så gott som alla dubbelbeskattningsavtal på inkomstskatteområdet.

På den indirekta beskattningens område pågår också ett globalt samarbete för att finna gemensamma principer för behandlingen av gränsöverskridande gränshandel. Innan e-handelsproblematiken dök upp hade OECD:s betydelse för den internationella utvecklingen av den indirekta beskattningen varit obetydlig. Men då det saknas andra internationella samarbetsorgan på skatteområdet med samma räckvidd som OECD är det ändå naturligt att använda OECD som organ för att söka finna globala lösningar också på denna e-handelsproblematik.

Men när det gäller indirekt beskattning har som ovan berörts ett intensivt arbete också bedrivits på regional nivå inom EU. En samordning av dessa två utredningsarbeten har inletts. Beträffande det arbete som pågår inom EU för att inlemma den internationella e-handeln i EU:s mervärdesskattesystem är arbetet i fråga om EU-intern handel i huvudsak slutfört och nya regler i kraft. När det gäller handel med tredje land har EU:s arbete också kommit långt. Den 12 februari i år beslöt EU:s finansministrar att godkänna en gemensam lagstiftning innebärande att digitalhandel B2C från tred-

je land skall beskattas i konsumentlandet med dess skattesats. Innan detta kan träda i kraft krävs dock även EU-parlamentets godkännande. Men för dessa reglers effektiva funktion blir man i praktiken beroende av att de av EU antagna principerna vinner anslutning av huvuddelen av länderna utanför EU. Därför är EU-utvecklingen i hög grad beroende av OECD-arbetet.

4.1 Samarbetet inom ramen för OECD

I detta avsnitt skall huvudsakligen behandlas det utredningsarbete som pågår inom OECD. Basen för samarbetet inom OECD:s ram utgör den överenskommelse som träffades vid ett möte i Ottawa 1998 mellan OECD:s numera 30 medlemsstater och många viktiga icke medlemsstater bland s.k. emerging economies och utvecklingsländerna. Bland dessa märks Argentina, Brasilien, Chile, Egypten, Filipinerna, Indien, Israel, Kina, Malaysia, Marocko, Ryssland, Singapore, Thailand, Taiwan och Tunisien som alla aktivt deltagit i det s.k. TAG-arbetet (se nedan). Också EU-kommissionen deltar aktivt i arbetet.

De s.k. "Ottawa Taxation Framework Conditions" slår först fast vissa allmänna principer som skall vara vägledande för arbetet.

- a) Man skall försöka uppnå en beskattning som är neutral mellan konventionell handel och e-handel. Affärsbeslut skall grundas på ekonomiska faktorer och inte på skillnader i skattebehandling. Skattskyldiga i likartade situationer som genomför likartade transaktioner skall vara föremål för likartad beskattning.
- b) Utformningen av beskattningen skall göras effektiv på så sätt att såväl de skattskyldigas fullgörandekostnader som myndigheternas administrativa kostnader skall hållas så låga som möjligt.
- c) Skattereglerna måste göras klara och enkla för att skatteeffekterna skall vara lätt förutsebara.
- d) Skattesystemen skall producera rätt skatt vid rätt tidpunkt. Möjligheterna till skattefusk och skatteflykt skall minimeras, samtidigt som kontroll- och tvångsmedel måste vara proportionella mot risken för undandragande.
- e) Skattesystemens utformning måste vara flexibel och dynamisk för att kunna anpassas till teknologisk och kommersiell utveckling.

Dessa allmänna principer kan förefalla närmast självklara men har i vissa avseenden en betydande vikt. Sålunda innebär kravet på neutralitet och likabehandling att man i praktiken avvisar att e-handeln skall utgöra en skattefri zon. Likaså avvisas särskild e-handelsbeskattning i form av s.k. bits-skatt, dvs. en skatt på hur många bits, sändningsenheter, en digital överföring eller transaktion omfattar. Den diskussion som för några år sedan fördes om införandet av en bits-skatt, är numera helt överspelad. Stödet för bits-skatten har idag så gott som helt försvunnit.

Vidare skall e-handeln i största möjliga mån behandlas med hjälp av existerande regelsystem.

Staternas skattesuveränitet skall beaktas, samtidigt som en rättvis fördelning av skattebasen skall eftersträvas.

Reglerna skall utformas så att såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning undviks.

Beträffande konsumtionsbeskattningen framhålls bl.a. att skattesystemen bör utformas så att beskattning av e-handel sker i den jurisdiktion där konsumtionen äger rum och att gemensamma principer bör utformas för under vilka omständigheter konsumtionen skall anses äga rum inom en jurisdiktion. I detta avseende avviker Ottawa-villkoren från EU:s ståndpunkt beträffande EU-intern handel men överensstämmer med EU:s principer för handel med länder utanför EU. På ett annat område får emellertid EU stöd. Leverans av digitala produkter skall anses som tjänst, eller mer exakt inte som vara.

Också behovet av system för identifiering av skattskyldiga understryks, liksom effektiva kontroll- och uppbördssystem. Vikten av internationellt samarbete för kontroll och uppbörd framhålls.

I syfte att effektivisera utredningsarbetet och involvera också icke-OECD-länder och näringslivet i utredningsarbetet satte OECD upp fem s.k. Technical Advisory Groups, TAGs, med regeringsrepresentanter från såväl OECD-stater som intresserade icke-medlemsstater liksom näringslivsrepresentanter, främst från företag som arbetar inom IT-sektorn och den elektroniska industrin.

De fem TAGs var

Income Characterisation TAG, som huvudsakligen sysslat med frågor rörande dubbelbeskattningsavtal, definitions- och klassificeringsfrågor av den typ som inledningsvis berörts.

Business Profits TAG, som huvudsakligen sysslat med frågor hur gällande dubbelbeskattningsavtalsbestämmelser för företagsbeskattning påverkas av e-handelsutvecklingen och hur förutsättningarna för företagsbeskattningen påverkas av den teknologiska utvecklingen.

Consumption Tax TAG, som koncentrerat arbetet på att finna metoder för att Ottawa-principen om beskattning i konsumtionslandet skall kunna genomföras.

Technology TAG har i huvudsak bistått med tekniska expertkunskaper till övriga TAGs.

Professional Data Assessment TAG har fokuserat på utvecklingen av internationellt kompatibla informations och uppbördssystem.

Dessutom har inom OECD utretts frågor om utökat internationellt samarbete särskilt vad gäller identifiering av skattebetalare och tillgång till räkenskaper och information, liksom i vad mån betalningsförmedlare som kreditkortsföretag kan bistå med identifiering, kontroll och uppbörd. Därutöver har undersökts de möjligheter till förbättrad service till skattebetalarna, som den elektroniska utvecklingen medför.

Det huvudsakliga utredningsarbetet liksom utarbetandet av rekommendationer har hittills skett på TAG-nivå under överinseende av OECD:s Fiscal Affairs Committee och dess Working Parties. Ett viktigt mål för TAG-arbetet har varit att söka uppnå samsyn och konsensus om hur e-handeln bör behandlas och om definitioner och klassificeringar.

TAG-arbetets första fas har drivits med ett tvåårsmandat som gick ut vid årsskiftet 2000–2001. Resultatet avrapporterades av Fiscal Affairs Committee i februari 2001 och finns sammanfattat i OECD-rapporten "Taxation and Electronic Commerce – implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions" (OECD, Paris 2001).

I det följande skall tre områden beröras, arbetet på definitions- och klassificeringsfrågorna inom den internationella inkomstbeskattningen, arbetet på att finna lösningar för konsumtionsbeskattningen av internationell e-handel och de nya kontrollproblem som e-handeln och den elektroniska utvecklingen kan ge upphov till.

4.1.1 Inkomstbeskattningen

När det gäller inkomstbeskattningen har stora framsteg gjorts, särskilt när det gäller frågor av betydelse för tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalen. En av de viktigaste definitionsfrågorna har, som inledningsvis berörts, gällt i vilken utsträckning begreppet fast driftsställe, permanent establishment, påverkas av den förändring av affärsverksamheten som den elektroniska utvecklingen möjliggjort. Det gäller exempelvis om förekomsten av en website och fast elektronisk utrustning på en plats kan konstituera ett fast driftsställe och därmed beskattningsrätt för värdlandet trots avsaknaden av fysisk närvaro av personal, vilket hittills varit ett kriterium som normalt måste vara uppfyllt för att fast driftsställe skall föreligga (se dock tyska Bundesfinanzhofs dom, BFH 30.10.1966, III R 12/92, BStBl II 1997, 12 angående en pipeline för olja från Nederländerna med ett automatiskt tappställe i Tyskland, som ansågs konstituera fast driftsställe utan att företaget hade någon personal i landet). Till en början förelåg betydande motsättningar i dessa frågor, där särskilt representanter för de mindre industrialiserade staterna ville utvidga permanent establishment-begreppets omfattning betydligt. Man kom dock fram till i huvudsak följande gemensamma slutsats.

Förekomsten av elektronisk utrustning kan under vissa omständigheter ersätta fysisk närvaro av personal. Denna utrustning måste dock vara fysisk. För att ta det enkla fallet först. Förekomsten av en website, som kan anses vara en kombination av mjukvara och elektroniska data, kan i sig inte anses medföra att ett fast driftsställe föreligger, då en website inte kan anses som ett fysiskt föremål.

En server utgör fysisk utrustning och kan under vissa omständigheter konstituera ett fast driftsställe under förutsättning att utrustningen varaktigt är lokaliserad på platsen eller i landet och används i företagets "core business". Om ett företag hyr in sin website i ett s.k. serverhotell, exempelvis tillhandahållet av en s.k. "Internet service provider", föreligger i allmänhet inte ett fast driftsställe eftersom servern inte ägs eller exklusivt disponeras av företaget. Om ett företag emellertid sätter upp en egen server för en längre tid som utför viktiga och centrala affärsfunktioner för företaget, föreligger i allmänhet ett fast driftsställe. Förberedande eller stödjande affärsfunktioner, såsom reklam- och informationsverksamhet, data- och statistikinsamling, liksom begränsad funktion som ren kommunikationslänk mellan företaget och dess kunder

hör inte till sådan central verksamhet. Det säger sig själv att det trots enigheten om de allmänna principerna kvarstår många gränsdragningsproblem varför risken för konflikter mellan stater förblir stor.

Det är visserligen i allmänhet endast en mycket liten del av en e-handelsverksamhets totala inkomster som torde kunna hänföras till serveroperationerna. Fråga är ändå om man vid överenskommelsen att en server under vissa omständigheter kan utgöra ett fast driftställe trots avsaknaden av fysisk närvaro av personal, har beaktat alla framtida konsekvenser av denna ståndpunkt. Om en server, som utför centrala affärsfunktioner, placeras på en satellit i omloppsbana kring vår planet – det kanske redan skett men kommer i vart fall att snart vara en realitet – blir följden att det härmed skapas ett fast driftsställe som inte kan hänföras till någon skattejurisdiktion. Om ägarbolaget finns i ett land som tillämpar källstatsprincipen blir följden att inkomsten inte kan beskattas någonstans. Om framtida popstjärnor låter sända ut sina konserter till en betalande publik från en satellitserver, var skall då konsertinkomsterna beskattas? Det kan uppstå situationer, där inte något land kan sägas ha beskattningsrätten.

När det gäller definitions- och klassificeringsfrågorna har särskilt frågan om gränsdragningen mellan vad som skall anses som vanlig affärsinkomst eller royaltybetalning eller betalning för hyra varit av stor vikt och svår att lösa. Gränsdragningen har stor betydelse för utbetalarstatens rätt att ta ut källskatt på betalningen. Också här förelåg inledningsvis betydande olikheter i uppfattningarna, i huvudsak efter samma frontlinjer som nämnt ovan.

Den enhälliga slutsatsen i royaltyfrågan var dock att, oaktat rätten att ladda ner digitala produkter till viss del kunde medföra rätt att t.ex. för flerfaldigande utnyttja copyright, know-how eller patent, royalty ändå inte skulle anses föreligga om huvuddelen av ersättningen hänförde sig till möjligheten att ladda ner, lagra och använda produkten i den egna datorn eller nätverket.

Också frågan om gränsdragningen i situationer, som berör användningen av elektronisk utrustning för e-handelsbruk, mellan tjänstetransaktioner, som oftast inte ger rätt till uttag av källskatt, och hyrestransaktioner, som enligt vissa äldre dubbelbeskattningsavtal särskilt med icke-OECD-medlemsländer medför rätt till uttag av källskatt. Den eniga slutsatsen var att hyresförhållande endast kan anses föreligga om vissa kriterier är uppfyllda. De viktigaste är att kunden är i fysisk besittning av egendomen eller kontrollerar

den eller ansvarar för dess användning. Ägaren skall heller inte använda egendomen regelbundet för andra kunder i någon nämnvärd omfattning. Också betalningens höjd och sammansättning kan vara av betydelse.

I dessa och andra klassificeringsfrågor gjordes också en analys av 28 olika e-handelssituationer, som kan medföra gränsdragningsproblem. Man gav rekommendationer om deras klassificering, bl.a. för de situationer som diskuterats inledningsvis för att belysa de nya problemställningar som e-handeln ger upphov till, se ovan kapitel 1. De lösningar för behandlingen av de olika situationer som angetts ovan följer de principer som OECD kommit fram till.

OECD:s arbete på att finna godtagbara och allmänt accepterade lösningar på de nya inkomstskattefrågor som internationell e-handel kan ge upphov till var i sin första fas framgångsrikt. Även om inte alla problem var lösta pekade arbetet på att det skall bli möjligt att komma överens om gemensamma internationella principer i centrala frågor. De slutsatser och lösningar som presenterades förefaller principiellt rimliga och möjliga att praktiskt tillämpa. De överensstämmer i stort med de principer som Sverige redan bekänner sig till och kommer inte att medföra vare sig särskilda statsfinansiella risker eller tillämpningsproblem. Däremot är det troligt att den internationella implementeringen av de överenskomna principerna kan ta tid. Efter det att resultatet av OECD:s arbete framlagts i januari 2001 har dock ny oenighet uppstått. Flera u-länder vill nu vidga möjligheterna till källstatsbeskattning. I Indien framlade "the High Powered Committee on Electronic Commerce and Taxation" i juni förslag om en utomordentligt omfattande utvidgning av rätten till källskatt i utbetalarstaten. Man avvisade bl.a. de tolkningar av den skattemässiga innebörden av flertalet av de 28 praktikfall som OECD kommit fram till i sitt arbete. I praktiken innebär kommitténs förslag att ett land skall ha rätt att lägga källskatt på alla gränsöverskridande betalningar till annat land. De praktiska konsekvenserna av en så vidsträckt beskattningsrätt skulle medföra mycket stora negativa effekter på all internationell handel i form av merbeskattning, administrativ merbelastning och internationella konflikter.

I Kina har skattemyndigheten med framgång i ett fall hävdat att Kina har rätt att ta ut källskatt på betalningar för satellit-service såsom för leasingavgift. I fallet förelåg dock inte de villkor för att leasing skall kunna föreligga, bl.a. att brukaren skall ha fysisk kontroll över den leasade egendomen och kontroll över dess "opera-

tions”, som överenskoms i TAG-arbetet och som biträdades av bl.a. den kinesiske representanten.

OECD:s arbete fortsätter nu i en andra fas. På inkomstskattesidan har arbetet koncentrerats till en enda arbetsgrupp, ”the Business Profits TAG”. Utsikterna för framgång som efter första fasen såg så ljusa ut är nu mera osäkra.

4.1.2 Konsumtionsbeskattningen

Om OECD-arbetet beträffande inkomstbeskattningens klassificerings- och definitionsproblem ändå kan sägas ha varit framgångsrikt, kan detsamma inte sägas om arbetet med att finna gemensamma principer för konsumtionsbeskattningen av gränsöverskridande e-handel.

Ottawa-överenskommelsen innebär visserligen att e-handel i princip skall behandlas som tjänst. Men mycket mer har man inte lyckats komma överens om. Ser man först till de rent tekniska frågor rörande B2C-handel som behandlats inom den TAG, som arbetat med konsumtionsbeskattningsfrågorna, och av Fiscal Affairs Committee's Working Party 9 har i huvudsak följande resultat framkommit.

Man fastslår att beskattningen bör ske i konsumtionslandet vid leverans av digitala produkter. Detta stöter emellertid på svårigheter, då fysisk leveransadress saknas. Mottagarens normala hemort bör därför presumeras vara konsumtionsplatsen. Att fastställa den på ett verifierbart sätt vid on-line-handel är dock inte utan svårigheter. En möjlighet är att använda fakturaadressen, där sådan förekommer, men den behöver inte överensstämma vare sig med konsumtionsplats eller bostadsort. Bl.a. EU har fäst stort hopp vid möjligheten att kunna använda kreditkortsföretagen som identifieringskälla eftersom huvuddelen av betalningen vid handeln med digitala produkter över Internet sker med kreditkort och med kreditkortsföretagen som mellanhand. OECD har emellertid efter närmare analys funnit att detta alternativ i praktiken är förbundet med alltför stora svårigheter och osäkerheter för att kunna användas. Utvecklingen av nya system för IP-adresser, vilkas användning som identifieringskälla redan nu av andra skäl är komplicerad, verkar göra IP-adresserna allt osäkrare som identifieringskälla. Bl.a. har manipuleringsmöjligheterna ansetts alltför stora. Man har heller inte lyckats finna någon annan lämplig IT-lösning.

I stället föreslås att man övergångsvis får försöka använda företags kundregister och liknande. Working Party 9 "recognises that there is no immediate, comprehensive answer to the particular question of verification of jurisdiction for B2C on-line transactions." En tröst är dock att e-handeln med digitala produkter ännu så länge är liten. Det är dock enligt WP 9 av stor vikt att finna praktiska lösningar innan e-handeln har hunnit utvecklas fullt ut. Man har alltså inte funnit någon praktikabel väg att beskatta gränsöverskridande B2C-handel i konsumtionslandet, trots att detta var en av de huvudprinciper för arbetet som slogs fast i Ottawa.

Liknande problem visar sig finnas när det gäller uppbördssidan. När det gäller B2B-handel rekommenderas ett s.k. "reverse charge"-system. För B2C-handel är en möjlighet att det utländska företag som levererar digitala on-line produkter till ett land skall åläggas att registrera sig där som skattskyldig. Härigenom kan skatt uttas av leverantören utan exakt vetskap om kundens identitet. Emellertid torde det bli svårt för skattemyndigheterna att kunna identifiera alla utländska leverantörer. Dessutom skulle ett sådant system belasta de internationellt verksamma företagen med ett stort och dyrbart merarbete, särskilt som företaget inte bara måste registrera sig i det främmande landet utan dessutom lära sig hantera det landets konsumtionsbeskattning, vilket särskilt för mindre företag kan bli en övermäktig börda som skulle hämma e-handelsutvecklingen och medföra marknadsstörningar till de stora företagens fördel. De amerikanska interna problemen är här belysande för frågans svårighetsgrad.

Att generellt ta ut skatt enligt leverantörens hemlands skattesystem vid export, varefter hemlandets skattemyndighet vidarebefordrar skatten till konsumtionslandets skattemyndighet är en annan lösning som undersökts. Slutsatsen är att ett sådant system i vart fall på kort och medellång sikt knappast är möjligt på grund av de stora kostnader och det ytterligt långtgående internationella samarbete som systemet skulle kräva. Man ställer sig också tveksam till möjligheten att arrangera skattebetalningen genom förmedlande (finansiella) institut.

Den generella slutsats som WP9 drar är att det på kort sikt inte finns något system för uppbörd av skatt vid internationella transaktioner B2C som inte är förbundna med betydande svårigheter. Man diskuterar också det förslag att på kort sikt tillfälligt införa nollskattesats på såväl nationell som internationell e-handel med digitala produkter. Förslaget har bl.a. framförts på grund av svårighe-

terna att finna praktikabla lösningar på identifierings-, uppbörds- och efterlevnadsproblemen. WP9 avvisar dock en sådan tillfällig lösning då den skulle medföra att man genom skattesystemet medvetet skulle införa konkurrens- och marknadssnedvridningar till nackdel för den konventionella handeln. Detta skulle vara ett fundamentalt brott mot neutralitetsprincipen. Frågan är dock om inte följden ändå i praktiken blir i stort sett densamma, men på ett mer osystematiskt och ännu mindre neutralt sätt, om man inte inom en snar framtid lyckas finna och komma överens om ett praktikabelt globalt system för skattebehandlingen av e-handeln.

Redan de tekniska frågorna innebär således stora problem för en internationell överenskommelse när det gäller konsumtionsbeskattningen av internationell e-handel. Därtill kommer den politiska oenighet som råder beträffande vilken väg man bör gå.

OECD-arbetet och EU:s förslag till beskattning av import och export

EU har internt försökt finna en lösning på behandlingen av import från tredje land av digitala produkter on-line. Den lösning, som EU-kommissionen hade arbetat fram, bygger på de principer som Kommissionen också föreslog beträffande telekombranschen. Telekomföretag från tredje land som vill bedriva telekommunikationsverksamhet inom EU skulle enligt förslaget vara skyldiga att registrera sig för moms-ändamål i något EU-land. När det gäller verksamhet riktad till konsumenter inom EU skulle skatt tas ut på dessa telekomtjänster enligt registreringslandets skattesystem och skattesats. Förslaget vann dock inte ministerrådets bifall. Enligt rådets beslut skall i stället moms uttas enligt destinationslandets skattesats, såvida inte telekomföretaget etablerar verksamhet direkt eller via dotterbolag i ett EU-land, varvid då etableringslandets regler inklusive skattesats skall användas vid verksamhet riktad till konsument inom annan EU-stat. Detta har lett till att många främmande telekomföretag etablerat sig i Luxemburg och Irland, länder med en skattesats på endast 15 %. Medlemsländer med högre skattesatser har då gått miste om momsintäkterna på den telekomtrafik som berört deras land. Kontrollen av efterlevnaden är vid denna typ av verksamhet relativt enkel eftersom varje telekomoperatör måste ha en särskild access till det telekomnät på vilket man opererar. Detta är dessutom ofta

statsägt. Vidare är det endast ett begränsat antal relativt stora företag som bedriver verksamhet av aktuellt slag.

EU-kommissionen föreslog i en skrivelse den 7 juni 2000, att i princip samma slags system, som man föreslog för telekomtjänster, skulle införas för försäljning från tredje land av digitala produkter via Internet till konsumenter inom EU. De utländska säljarna och leverantörerna utanför EU skulle vara skyldiga att registrera sig för moms-ändamål inom EU för sin e-handel till konsumenter inom EU. Skatt skulle då, liksom vid annan gemenskapsintern B2C-handel, erläggas i registreringslandet medan konsumenten inte behövde erlægga någon skatt i hemlandet. Skatten skulle i sin helhet tillfalla registreringslandet.

För att undgå problemen med mindre exportföretag i tredje land, för vilka en registreringsplikt skulle vara en stor belastning, medan dess efterlevnad knappast kunde kontrolleras effektivt, föreslogs att företag med en försäljning på högst 100 000 Euro till en medlemsstat skulle vara undantagna från registreringsplikten. Det betyder också att deras försäljning skulle bli fri från mervärdesskatt.

Även med detta undantag skulle kontrollproblemen med denna metod bli betydande. Vid e-handel behöver ett företag inte mer access till telefonlinjer än vanliga abonnenter och de behöver ingen särskild access till telefonnätet inom EU. De behöver bara ett abonnemang i sitt hemland. Därför är kontrollmöjligheterna betydligt mindre vilket också WP9 konstaterade i OECD-rapporten. Risken för att handel pågår utan att registrering skett kommer dessutom inte bara att bero på medvetet fusk utan väl så ofta på att många företag i tredje land inte är medvetna om att en europeisk moms-registreringsplikt över huvud taget föreligger. Särskilt gäller det företag i länder där någon motsvarighet till den europeiska mervärdesskatten inte finns. Därutöver torde möjligheterna att använda tvångsmedel i tredje land vara mycket begränsade. Ett främmande företags e-handel via Internet går ju inte heller att stoppa. Lösningen är inte idealisk men måhända den lämpligaste för att få in någon moms på e-handelsimporten till konsumenter i EU. De stora e-handelsexportörerna till EU skulle förmodligen komma att registrera sig och erlægga moms på sin försäljning inom EU, men hur mindre exportörer skulle agera är mycket osäkert. Någon effektiv kontroll av deras export till EU finns det för närvarande inte möjligheter till.

Under behandlingen av EU-kommissionens förslag framfördes flera ändringsförslag av medlemsstaterna. Den viktigaste rör vilken

skattesats som skall tillämpas. På förslag av bl.a. Frankrike har ministerrådet godkänt den ändringen att skatt, även om registrering endast behöver ske i en medlemsstat, skall tas ut på varje transaktion enligt den skattesats som gäller för transaktionen i destinationslandet. Detta innebär en betydande komplicerande av beskattningen. Vid ministerrådsmötet den 12 februari i år godkände finansministrarna en ändring av gällande mervärdesskattedirektiv (Directive 77/388/EEC) och en ny förordning (regulation) innebärande ett nytt system enligt dessa linjer. För att beslutet skall träda i kraft krävs dock även godkännande av EU-parlamentet. Det nya systemet, som skall omprövas efter tre år, innebär exempelvis att ett amerikanskt företag, registrerat i Luxemburg, på sina försäljningar till Sverige, skall lägga på svensk moms och inleverera den till Luxemburgs skattemyndighet, som skall vidarebefordra skattebeloppen till Sverige. Detta innebär ett betydande merarbete och extrakostnader för dessa företag, som då måste hålla reda på och tillämpa momssystemen i alla 15 EU-länder. Därigenom skulle många företag frestas att avstå från att registrera sig över huvud taget, eftersom kontrollmöjligheterna är dåliga. Därutöver innebär systemet en avvikande behandling från vad som gäller företag som är etablerade inom EU. Om ett tredjelandsföretag sålunda i stället grundar ett dotterbolag i Luxemburg och driver sin EU-handel via detta, skall enligt de allmänna reglerna i 6:e momsdirektivet endast den låga luxemburgska skatten på 15 % tas ut. Dessutom tillfaller den skatten Luxemburg. Storbritannien som tidigare motsatt sig systemet för att inte utmana OECD och främst USA har nu gett upp sitt motstånd.

Därutöver innebär ministerrådets beslut att EU-baserade företag inte längre skall behöva ta ut moms på e-handel till konsument i tredje land. Därmed undanröjs en konkurrensnackdel som EU-baserade företag haft i relation till företag utanför EU, som inte varit tvungna att lägga på mervärdesskatt på sina exportförsäljningar. Det innebär att enhetliga regler i framtiden kommer att gälla för såväl B2B som B2C till tredje land. Det nya systemet innebär också att legalpresumtionen att tjänster skall anses tillhandahållna i det land, där den som utför tjänsten har sitt fasta driftsställe, för e-handel endast gäller för handel inom EU.

EU:s planer på att ensidigt införa moms på internationell e-handel från tredje land har väckt protester från flera länder, särskilt från USA. Så har EU:s planer bl.a. kallats extraterritoriell skatteimperialism. USA:s finansdepartement har i ett skarpt uttalande

framhållit: "Unilateral proposals such as the EU's may encourage others to take unilateral measures, rather than waiting for the global consensus that can be developed through a deliberative and inclusive process." Också inom OECD har man vädjat till EU att inte införa några nya regler förrän OECD:s arbete på gemensamma internationella principer är slutfört.

Brist på samlad principiell syn inom OECD

Ser man till de politiska förutsättningarna för OECD-arbetet måste konstateras att det, trots den enhälliga Ottawa-deklarationen, för närvarande i praktiken saknas en samlad principiell syn på hur internationell e-handel bör behandlas. Tvärtom synes stora politiska motsättningar föreligga. Det enda det synes finnas enighet om är nödvändigheten av internationellt samordnade principer för konsumtionsbeskattningen av gränsöverskridande e-handel. Men därifrån till samordnade principer synes vägen lång. Därtill kommer de uppenbara tekniska svårigheterna beträffande kontroll och uppbörd.

Det tekniska OECD-arbetet går nu in i en ny fas. TAG-verksamheten har sedan 2001 lagts om. Det fortsatta tekniska arbetet bedrivs inom tre nya TAGs, avseende företagsbeskattning, konsumtionsbeskattning respektive skatteadministration. Några slutsatser kan förväntas föreligga vid OECD:s ministermöte i maj 2002. OECD har dock ännu inte hunnit behandla EU:s ministerrådsbeslut den 12 februari angående e-handel från och till tredje land. TAG-arbetet planeras vara avslutat i mars 2003. Frågan är om de politiska förutsättningarna har hunnit förändras fram till dess i någon nämnvärd utsträckning. Det förefaller också troligt att det gemensamma utredningsarbetet för att finna globala lösningar och konsensus kring dem måste fortsätta därefter.

5 Slutsatser om möjligheterna att skapa gemensamma principer för beskattningen av internationell e-handel

Den elektroniska handeln har ännu inte nått någon större omfattning. Ur staternas synvinkel är detta en lycklig omständighet som ger dem längre tid att söka lösa problemen med främst gränsöverskridande e-handel. På den direkta beskattningens område har det dock visat sig möjligt såväl att finna lämpliga och välavvägda lösningar i huvudsak inom de existerande systemens ram som att uppnå enighet i synsättet på hur e-handeln skall behandlas, även om denna enighet visar tecken på att falla sönder. Det utredningsarbete som på detta område bedrivits inom ramen för OECD och involverat såväl OECD:s medlemsstater som viktigare utvecklingsländer har således i många avseenden varit framgångsrikt. De lösningar man funnit rubbar inte de principer som svensk internationell inkomstbeskattning redan vilar på och kommer därför inte att innebära några omvälvande effekter för svensk del.

Annorlunda är situationen beträffande den indirekta beskattningen. Där är den internationella situationen desto dystrare. På ett principiellt område har man dock funnit en samsyn, nämligen att e-handeln vid konsumtionsbeskattningen bör behandlas som tjänst. De inledningsvis nämnda nya problem som e-handeln ger upphov till för skattesystemen och deras tillämpning, särskilt då identifikations-, kontroll- och uppbördsproblemen, har emellertid trots stora internationella utredningsinsatser visat sig så svårlösta att det i dag är svårt att skönja någon tillfredsställande internationell lösning. Huvudmålet att e-handeln i princip skall beskattas i konsumtionslandet förefaller nästintill omöjligt att uppnå. Den viktiga frågan hur man skall uppnå neutralitet i beskattningen mellan handeln med fysiska produkter och e-handel med motsvarande eller konkurrerande digitala produkter är knappast berörd. Samordningen mellan sales tax-system och mervärdesskattesystem är också svår.

Därtill kommer politiska svårigheter i och med att det föreligger betydande skillnader mellan olika länder i synen på skattefrågorna i

samband med e-handel. Frågan är om det under överskådlig tid kommer att föreligga tillräcklig samarbetsvilja för att genomföra det långtgående globala samarbete mellan olika länders regeringar och skattemyndigheter beträffande informationsutbyte, kontroll och uppbörd som är en förutsättning för att få beskattningen av internationell e-handel att fungera på ett någorlunda godtagbart sätt. Risker för internationellt skattekaos och skatteanarki och betydande ojämnheter mellan olika länders skattebehandling av e-handeln är betydande. Situationen ger också utrymme för ett utbrett skattefusk. En stor del av världshandeln till konsumenterna av digitala produkter kommer därför att i praktiken vara fri från konsumtionsskatt. Följden blir konkurrenssnedvridningar, orättvisor och skatteförluster. Hur stora dessa effekter blir beror på hur snabbt e-handeln kommer att utvecklas.

På regional nivå är situationen delvis ljusare. EU-lösningen för gemenskapsintern e-handel enligt huvudregeln i 6:e mervärdesskattedirektivet, dvs. beskattning hos leverantören såsom för nationell handel, är inom EU:s harmoniserade system rationell och relativt lättkontrollerad. Eftersom operationsbasen för e-handel är så lätttröglig innebär detta dock betydande statsfinansiella nackdelar för medlemsstater med hög skattesats.

Den metod för beskattning av e-handel från tredje land till konsument inom EU som godkänts av ministerrådet avviker på strategiska punkter från metoden för den gemenskapsinterna e-handeln. Redan tvånget för icke-EU-företag att registrera sig i ett EU-land trots att ingen verksamhet bedrivs inom EU har väckt starka internationella protester. Dessutom skall skatt tas ut med destinationslandets skattesats vid försäljning till konsument inom EU. Det innebär betydande komplikationer för företagen och fördyringar i deras hantering. Det innebär också en olikbehandling jämfört med gemenskapsintern handel som eventuellt inte står i överensstämmelse med WTO:s non-diskrimineringsregler.

En i många hänseenden bättre lösning kombinerad med registreringsplikten är förmodligen att införa en särskild gemensam skattesats, förslagsvis 15 % vilket sammanfaller med lägsta tillåtna nivå för normalskattesatsen inom EU både för e-handel inom unionen och för icke-EU-företags försäljning till konsument inom EU. Härigenom skulle också risken för problem med WTO:s non-diskrimineringsregler försvinna. Denna skattesats kan ändå alla företag lätt uppnå genom etablering av exempelvis ett dotterbolag i ett av EU:s lågskatteländer för sin e-handel inom EU, vilket redan

förekommer i stor utsträckning. Detta gäller även icke-EU-företag då företagsetablering inom EU följer huvudregeln och inte faller under de särskilda registreringsreglerna för tredjelandsföretag. Visserligen innebär en sådan lösning en viss snedvridning av konkurrensförhållandet mellan e-handel och konkurrerande produkter som beskattas efter de olika medlemsstaternas normalskattesatser. Denna olägenhet är dock långt mindre allvarlig än den rådande situationen.

Följden blir att de skatteförluster, som medlemsstaterna försöker skydda sig mot genom förslaget att konsumtionslandets skattesats skall tillämpas, på sikt ändå uppstår. Dessa kortsiktiga fiskala intressen i kombination med medlemsstaternas ofta demonstrerade ovilja mot att låta sig bindas av maxskattesatser, som synes ligga bakom beslutet, torde snart komma att vändas i skatteförluster.

6 Konsekvenser för Sverige

Frågan är vilka konsekvenser, som kan uppstå för Sverige på grund av svårigheterna att uppnå internationell konsensus om skattebehandlingen av e-handeln och de faktiska svårigheterna att kontrollera den internationella e-handeln och i praktiken utkräva skatt.

Om man först ser till situationen inom EU kommer Sveriges höga mervärdesskattesats att medföra problem. Normalregeln för B2C, nämligen beskattning i det land, där tjänsten utförs, kommer att medföra – och medför redan – att e-handelsföretag undviker att etablera sig i Sverige eller flyttar ut försäljningen till konsument till en medlemsstat med lägre skattesats. En svenskbaserad verksamhet innebär för närvarande betydande konkurrensnackdelar på grund av Sveriges höga skattesats. Också när det gäller icke-EU-företags försäljning till konsumenter i Sverige medför den svenska skattesatsen problem.

Den av ministerrådets arbetsgrupp för skatter valda lösningen att konsumtionslandets skattesats skall tillämpas för registrerade tredjelandsföretag – en lösning som Sverige av som det synes kortsiktiga skäl stöder då den överensstämmer med nu gällande svenska regler för konsumentimport från tredjeland – kommer knappast att ge Sverige några skatteintäkter, då företag som har stor e-handel till Sverige i stället för registrering kommer att välja att etablera sig i ett av EU:s lågskatteländer och därmed undvika den höga svenska beskattningen. Följden blir alltså svenska mervärdesskatteförluster. Men konsekvenserna torde bli än mer omfattande. Sverige har idag en ledande ställning i Europa och världen inom IT-sektorn. Genom utflyttningen av e-handelsföretag kommer utvecklingen av nya Internet- och e-handelslösningar att ske i andra länder varigenom Sverige kan komma att förlora sin ledande roll inom i vart fall vissa delar inom IT- och telekomsektorn och som en följd effekt kanske inom hela IT- sektorn. Härigenom skulle Sverige förlora en viktig tillväxtsektor och på sikt också förlora bolagsskatteinkomster.

När det gäller utformningen av EU:s e-handelsbeskattning torde det endast finnas en väg för att undvika denna utveckling, om man inte är beredd att sänka den svenska allmänna mervärdesskattenivån. Den vägen är att införa en särskild gemensam skattenivå på 15 % inom hela EU för såväl nationell och gemenskapsintern e-handel som e-handel från tredje land. Då skulle de skillnader i skattesatser som leder till betydande marknadsstörningar, utflyttningar från högskatteländer och skatteförluster kunna undvikas. Sverige bör således med kraft verka för att en sådan specialskattenivå för e-handel införs inom EU. Om Sverige inte vill ta det steget eller inte lyckas få en specialskattenivå införd, är det risk för att det i längden inte kommer att återstå någon annan väg än att sänka den allmänna svenska mervärdesskattenivån till de lägre nivåer som förekommer i flertalet EU-länder.

En möjlighet att göra detta utan att betydande skatteförluster för staten behöver uppstå är att återgå till en enhetlig mervärdesskatt med en gemensam skattesats för all skattepliktig verksamhet. En skattesatsnivå på 20 procent skulle ge i det närmaste samma skatteintäkter som nuvarande splittrade system. Härigenom kan de skatteförluster och de andra ovan påtalade effekter i form av förlorade e-handels- och vissa IT-sektorer, som annars på sikt kan följa av vår höga e-handelsbeskattning, begränsas. En sådan reform är dessutom önskvärd såväl principiellt som av många andra skäl, inte minst med hänsyn till gränshandelsproblemen och problemen med omfattande skattefusk inom exempelvis ROT-sektorn.

I fråga om e-handel från tredje land torde det inte finnas stort hopp att få in några betydande skatteintäkter på den handeln. Kombinationen av tekniska svårigheter när det gäller kontroll och internationell uppbörd och de politiska svårigheter, som föreligger för att komma fram till i praktiken fungerande gemensamma lösningar och samarbete, medför att det kommer att dröja innan ett någorlunda fungerande internationellt system kan föreligga. Under tiden kommer internationellt kaos och skatteanarki att råda. Såväl okunnighet som fusk från utlandsbaserade företag kommer under denna tid att starkt begränsa skatteintäkterna på sådan e-handel oavsett vilken lagstiftning Sverige inför. Hur allvarliga effekterna kommer att bli beror på hur snabbt den internationella e-handeln kommer att utvecklas.