



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Platsen för tillhandahållande av kunskapstjänster

Mervärdesbeskattning vid gränsöverskridande handel med tjänster

Magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Lotte Jensen

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2006-05-30

Jönköping Maj 2006



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

The Place of Supply of Knowledge Services

Value Added Taxation of Cross-Boarder Services

Master's thesis within Tax Law

Author: Lotte Jensen

Tutor: Pernilla Rendahl

Jönköping May 2005

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel: Platsen för tillhandahållande av kunskapstjänster – Mervärdesbeskattning vid gränsöverskridande handel med tjänster

Författare: Lotte Jensen

Handledare: Pernilla Rendahl

Datum: 2006-05-30

Ämnesord Platsen för tillhandahållandet av tjänster, kunskapstjänster, mervärdeskatt, dubbelbeskattning, icke-beskattning, EG-skatterätt

Sammanfattning

Företag vars produkt utgörs av kunskap är en bransch med stark tillväxt, som spelar en allt större roll i dagens internationella handel. Eftersom marknaden inom Europeiska Unionen, (EU), skall fungera som en inre marknad med fri rörlighet, är mervärdeskattelagstiftningen inom EU till stor del harmoniserad, genom ett flertal direktiv, varav det centrala är rådets sjätte direktiv.¹ Platsen för tillhandahållandet är det främsta instrumentet inom mervärdeskatterätten för att undvika att en gränsöverskridande tjänst dubbel- eller icke-beskattas, eftersom det avgör vilken stat som har rätt att mervärdesbeskatta tjänsten. Huvudsyftet i denna uppsats är att utreda och analysera vad som utgör platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster, enligt artikel 9 i sjätte direktivet, och ett delsyfte är att undersöka i vilka situationer tillämpningen av artikeln kan resultera i att en transaktion dubbelbeskattas, icke-beskattas eller på annat sätt snedvrider konkurrensen. Med kunskapstjänster avses framförallt tjänster utförda av konsulter, konsultbyråer, ingenjörer, jurister och revisorer.

Platsen för tillhandahållandet kan avgöras antingen genom att tjänsten beskattas där leverantören är etablerad, enligt ursprungslandsprincipen eller genom att tjänsten beskattas där den konsumeras, enligt destinationslandsprincipen. I sjätte direktivet används en kombination av principerna. Huvudprincipen i artikel 9.1 i sjätte direktivet är baserad på ursprungslandsprincipen, men i artikel 9.2 finns ett flertal undantag från huvudregeln, där tjänsten istället anses tillhandahållen där den konsumeras. Att destinationslandsprincipen tillämpas kan innebära att tjänsten exempelvis anses tillhandahållen där kunden är etablerad eller där tjänsten fysiskt utförs. Avgörande för vilken regel kunskapstjänsten omfattas av är hur den klassificeras. I uppsatsen framkommer att det föreligger tolknings- och gränsdragningsproblem, emellan de olika reglerna i artikel 9 i sjätte direktivet, samt att medlemsstaterna inte tolkar direktivet enhetligt. En oenhetlig tolkning kan leda till att en kunskapstjänst, vid handel mellan två medlemsstater, blir dubbelbeskattad eller icke-beskattad. En oenhetlig tolkning av begreppen fast driftställe och skattskyldig i artikel 9 kan också få samma konsekvenser, eftersom tolkningen av begreppen kan vara avgörande för platsen för tillhandahållandet.

¹ Rådet sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund. Härefter kallat sjätte direktivet.

När det gäller handel mellan ett EU-land och tredje land kan också icke-beskattning och dubbelbeskattning uppkomma. I ett sådant fall är orsaken dock inte en oenhetlig tolkning av sjätte direktivet. Om dubbel- eller icke-beskattning uppkommer är istället beroende av om det tredje landet mervärdesbeskattar tjänsten eller inte. Om ursprungslandsprincipen eller destinationslandsprincipen används för att avgöra platsen för tillhandahållandet i artikel 9 påverkar dock om en situation av dubbel- eller icke-beskattning kan uppkomma.

Om en tjänst dubbelbeskattas eller icke-beskattas resulterar detta i snedvridning av konkurrensen, eftersom liknande tjänster beskattas olika. En snedvridning av konkurrensen kan också uppkomma genom att tjänsten beskattas med olika skattesatser. Om ursprungsprincipen tillämpas beläggs tjänsten med den skattesats, som finns där leverantören är etablerad. Skattesatserna inom EU inte är harmoniserade, vilket kan resultera i att samma typ av tjänst beläggs med olika skattesatser, beroende av var leverantören är etablerad. Om istället destinationslandsprincipen tillämpas, beläggs tjänsten med den skattesats som finns där kunden är etablerad. Det innebär att tjänsten påförs samma skattesats, oavsett i vilket land leverantören är etablerad. Vid valet av princip måste dock även hänsyn tas till andra kriterier, såsom vilken administration principen kräver och hur enkel den är att tillämpa.

Kommissionen har lagt fram två lagförslagsändringar² rörande platsen för tillhandahållandet av tjänster, som syftar till att bättre anpassa reglerna till dagens handel. Det utgör därför ett andra delsyfte att analysera vilken påverkan dessa har, i jämförelse med de nuvarande reglerna, på platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster. Om reglerna införs kommer de i princip inte att förändra platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster till icke-skattskyldiga. Vid tillhandahållanden till skattskyldiga kommer dock de nya reglerna ha en påverkan på platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster.

² COM (2003) 822 final och COM (2005) 334 final.

Master's Thesis in Tax Law

Title: The Place of Supply of Knowledge Services – Value Added Taxation of Cross-boarder Services

Author: Lotte Jensen

Tutor: Pernilla Rendahl

Date: 2006-05-30

Subject terms: the Place of Supply of Services, Knowledge services, Value added tax, Double taxation, non-taxation, EC Tax Law

Abstract

An economic sector that is growing fast, and is increasingly important in today's international trade, is the trade with knowledge services. Since the market within the European Union (EU) is an internal market with free movement, the value added tax legislation has, to a large extent, been harmonized through a number of directives, the most important one being the Council's Sixth Directive.³ The place of supply is the pre-eminent instrument in value added tax legislation, for the avoidance of double taxation or non-taxation of a cross-boarder service, since it determines which state that has the right to tax the service. The main aim of this thesis is to examine and analyze, the place of supply of knowledge services in Article 9 of the Sixth Directive, and a part of the aim is to find out when the application of the article, results in double taxation or non-taxation, or in another way distorts competition. The concept knowledge services, in particular, refers to services performed by consultants, engineers, consultancy bureaus, lawyers and accountants.

The place of supply can be determined, either by taxing the service at the place where the supplier has established his business, in accordance with the origin principle, or by taxing the service at the place of consumption, in accordance with the destination principle. In the Sixth Directive a combination of the two is used. The general rule, in Article 9.1, is based upon the origin principle, but in Article 9.2 several exemptions to this rule are found, which are based upon the destination principle. If a service is supplied, in accordance with the destination principle, it can be deemed to be supplied for instance where the customer is established or where the service is carried out. Decisive, for which rule knowledge service falls within the scope of, is how the service is classified. It is concluded in the thesis, that there exist difficulties in how to interpret the relationship between the different rules in Article 9, and that the Member States do not use a uniform interpretation. A non-uniform interpretation might cause double taxation or non-taxation of a cross-boarder knowledge service. A non-uniform interpretation of the concepts of fixed establishment and taxable person might have the same consequences.

³ The Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment. (Sixth Directive).

Trade with a third country can also cause cases of double or non-taxation. This is however not caused by a non-uniform interpretation of Article 9, but is instead a consequence from a third country's value added tax legislation. If the destination principle or origin principle is used, to determine the place of supply in Article 9, has nevertheless an impact on the occurrence of double or non-taxation.

If a service is taxed twice or not taxed at all, a distortion of competition arises, since similar services are taxed differently. A distortion of competition can also occur when services are being taxed with different tax rates. When the origin principle is used the service is taxed with the value added tax rate of the state where the supplier is established. The tax rates in the EU are not harmonized, which can result in a service being taxed at various tax rates, depending on where the supplier is established. When the destination principle is used, the service will be taxed, with the value added tax rate of the state where the customer is established. This implies that the service will be taxed with the same tax rate, irrespectively of where supplier is established. When choosing which principle to use other criteria must also be taken into consideration, such as how it can be administrated and how simple it is to use.

The Commission has presented two legislation proposals,⁴ concerning the place of supply of services, that aims to change the rules, in the Sixth Directive, to make them more suitable for today's trade. Therefore a part of the aim is to analyze the impact of these rules, in comparison with the present rules, on the place of supply of knowledge services. If the rules are adopted, the place of supply of knowledge services to non-taxable persons, are in principal not going to be changed. The rules will however have an effect on the place of supplies of knowledge services to taxable persons.

⁴ COM (2003) 822 final och COM (2005) 334 final.

Innehåll

1	Inledning.....	4
1.1	Bakgrund.....	4
1.2	Syfte.....	5
1.3	Avgränsningar.....	5
1.4	Metod och material.....	5
1.5	Terminologi.....	6
1.6	Disposition.....	7
2	EG-rättsliga tolkningsmetoder.....	8
2.1	Inledning.....	8
2.2	Textuell tolkning.....	8
2.3	Kontextuell tolkning.....	9
2.4	Teleologisk tolkning.....	10
2.5	Tolkning med stöd av allmänna principer.....	10
2.6	Tolkningsmetodernas betydelse för platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster.....	11
3	Mervärdesskatterättsliga principer.....	12
3.1	Inledning.....	12
3.2	Territorialitetsprincipen.....	12
3.3	Ursprungslands- och destinationslandsprincipen.....	13
3.3.1	Inledning.....	13
3.3.2	Ursprungslandsprincipen.....	13
3.3.3	Destinationslandsprincipen.....	15
3.4	Principer rörande neutralitet.....	16
3.4.1	Allmänt.....	16
3.4.2	Det EG-rättsliga neutralitetsbegreppet.....	17
3.5	Principernas betydelse för platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster.....	20
4	Tolkningen av artikel 9 vid tillhandahållandet av kunskapstjänster.....	21
4.1	Inledning.....	21
4.2	Förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2.....	21
4.3	Förhållandet mellan reglerna i artikel 9.2.....	23
4.3.1	Sammanfattade tjänster.....	23
4.3.2	Gränsdragningsproblem.....	26
4.4	Artikel 9.2 e tredje strecksatsen.....	29
4.5	Begreppet skattskyldig i artikel 9.2 e.....	33
4.6	Begreppet fast driftställe i artikel 9.1 och 9.2.....	35
4.7	Förekomsten av tolkningsproblem i artikel 9.....	37
5	Platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster.....	38
5.1	Inledning.....	38
5.2	Vid gränsöverskridande handel inom EU.....	38
5.2.1	Av sammansatta tjänster.....	38
5.2.2	När gränsdragningsproblem föreligger.....	39

5.2.3	Vid tillämpning av artikel 9.2 e och destinationslandsprincipen	41
5.2.4	Vid tillämpning av artikel 9.1 och ursprungslandsprincipen	42
5.3	Vid gränsöverskridande handel med tredje land	44
5.3.1	Kund i tredje land.....	44
5.3.2	Leverantör från tredje land.....	45
5.3.3	Artikel 9.3.....	46
5.4	Sammanfattning	48
6	Platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster enligt lagförslagen	50
6.1	Inledning.....	50
6.2	Bakgrund.....	50
6.3	Vid gränsöverskridande handel inom EU	51
6.3.1	Mellan skattskyldiga.....	51
6.3.2	Mellan skattskyldig och icke-skattskyldig.....	53
6.4	Vid gränsöverskridande handel med tredje land	55
6.4.1	Kund i tredje land.....	55
6.4.2	Leverantör i tredje land.....	56
6.4.3	Artikel 9.3.....	56
6.5	Andra relevanta förändringar.....	57
6.5.1	Begreppet fast driftställe	57
6.5.2	Begreppet skattskyldig.....	57
6.6	Sammanfattning	58
7	Slutsatser	59
	Referenslista.....	63

Förkortningslista

- CFE – Confédération Fiscale Européenne
- COM – Commission
- DOC - Document
- ECR – European Court Report
- EEC – European Economic Community
- EEG – Europeiska ekonomiska gemenskapen
- EG – Europeiska Gemenskapen
- EG-domstolen – Europeiska gemenskapernas domstol
- EU – Europeiska Unionen
- KOM – Kommissionen
- m.fl. – med flera
- Moms – Mervärdesskatt
- p.- punkt
- REG – Rättsfall från Europeiska gemenskapens domstol
- s. - sida
- st. – stycke
- v - versus
- VAT – Value Added Tax

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Företag vars produkt utgörs av kunskap är en bransch med stark tillväxt, som spelar en allt större roll i dagens handel.⁵ Tillväxten kan bland annat knytas till den ökade efterfrågan på kunskap och internationaliseringen av tjänstesektorn.⁶ Detta har i sin tur lett till en tilltagen internationell konkurrens bland de företag som erbjuder dessa typer av tjänster.⁷ Den ökade konkurrensen och den tekniska utvecklingen har bidragit till att nya typer av exempelvis advokatfirmor dykt upp och att etablerade firmor vidgat sin verksamhet.⁸ Dessa kan till exempel tillhandahålla standardiserade tjänster via Internet och ge råd via e-post korrespondens.⁹ Denna utveckling kommer troligen att fortsätta och leda till att nya och fler typer av kunskaps tjänster kommer att kunna tillhandahållas internationellt.¹⁰

Vilka konsekvenser har detta för mervärdesbeskattningen av kunskaps tjänster? I vilket land skall en gränsöverskridande tjänst mervärdesbeskattas och hur undviks att tjänsten blir dubbelbeskattad eller helt undgår beskattning? Inom mervärdesskatteområdet finns inga internationella dubbelbeskattningsavtal som reglerar hur en transaktion skall undgå att beskattas två gånger.¹¹ Eftersom marknaden inom den Europeiska Union, EU, skall fungera som en inre marknad,¹² med fri rörlighet för bland annat tjänster och varor, har mervärdes skattelagstiftningen i stor utsträckning harmoniserats inom EU. Detta har framförallt skett genom ett flertal direktiv, varav det centrala är rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.¹³

Reglerna rörande var en tjänst skall anses tillhandahållen återfinns i artikel 9 i sjätte direktivet. I artikeln används olika principer för att avgöra var en tjänst är tillhandahållen och vilken stat som därmed har rätt att beskatta den. Dessa principer syftar till att lösa problemen med dubbel- och icke-beskattning.¹⁴

⁵ *Miles, I Foresight* s. 39-40.

⁶ *Miles, I Foresight* s. 43-46.

⁷ *Miles, I Foresight* s. 52, 56 och 59.

⁸ *Kumlien, S Affärsvärlden*, avsnitt 1. rådgivarna finns på nätet, och *Miles, Ian Foresight* s. 48.

⁹ *Kumlien, S Affärsvärlden*, avsnitt 1. rådgivarna finns på nätet.

¹⁰ *Miles, I Foresight* s. 51-52.

¹¹ *Terra, B The Place of Supply in European VAT* s. 2.

¹² Artikel 14 st. 2 EG.

¹³ Rådet sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. Härfter sjätte direktivet.

¹⁴ Mål C-327/94 Dudda v Finanzgericht Bergisch Gladbach [1996] ECR I-04595(Dudda), st. 21.

I praktiken förutsätter detta att bestämmelserna är klara och att begreppen tolkas på samma sätt i samtliga EU-länder.¹⁵ Frågan är om så verkligen är fallet? Faktum är att reglerna i artikel 9 i sjätte direktivet kan komma att förändras, då kommissionen lagt fram två lagförändringsförslag som rör platsen för tillhandahållandet av tjänster.¹⁶

1.2 Syfte

Denna uppsats behandlar vad som utgör platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster enligt artikel 9 i direktiv 77/388/EEG. Huvudsyftet är att utreda och analysera vad som utgör platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster i artikel 9 i sjätte direktivet. Ett delsyfte är att undersöka i vilka situationer tillämpningen av artikeln kan resultera i att en transaktion dubbelbeskattas, icke-beskattas eller på annat sätt snedvrider konkurrensen. Det andra delsyftet består i att undersöka hur lagförslagen COM (2003) 822 final och COM (2005) 334 final, i jämförelse med de nuvarande reglerna, kommer att påverka platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster.

1.3 Avgränsningar

I denna uppsats behandlas endast det jag benämnt kunskapstjänster, så som förklaras i avsnitt 1.5. Det innebär att fokus ligger på artikel 9.2 e tredje strecksatsen och artikel 9.1 i sjätte direktivet, medan övriga regler i artikel 9.2 e, samt artikel 9.2 a och artikel 9.2 c endast berörs vad det rör gränsdragningen mot artikel 9.2 e tredje strecksatsen och inte mer ingående.

Gränsdragningsproblematiken rörande kunskapstjänster som är skattepliktiga och tjänster som är undantagna från skatteplikt behandlas inte, då det faller utanför syftet med uppsatsen. Avdragsrättsliga regler behandlas endast i den mån det är behövligt för att uppnå syftet med uppsatsen, men då det är ett komplext och omfattande område i sig kan det inte behandlas mer ingående inom ramen för denna uppsats. Vid en undersökning om en tjänst dubbelbeskattas, tas därmed ingen hänsyn till vilken rätt till avdrag som eventuellt föreligger för de inblandade parterna. Anledningen till detta är, förutom att det är ett stort område i sig, att det skulle dra fokus från reglerna rörande platsen för tillhandahållandet, som min uppsats syftar till att utreda. Tjänster som sker via förmedling tas inte heller upp, då det är ett komplicerat område i sig.

1.4 Metod och material

Jag har valt att göra analysen från ett EG-rättsligt perspektiv. Detta med anledning av att EU-ländernas mervärdesskattelagstiftning till stor utsträckning är harmoniserad genom EG-rättslig lagstiftning, vilken är överordnad medlemsstaternas nationella lagstiftning. Utgångspunkten för uppsatsen är därmed EG-rätten och dess lagstiftning. Den viktigaste rättskällan vid analysen är lagtext på området. I denna uppsats kommer särskilt direktiv 77/388/EEG att analyseras, samt relevanta ändringar utav det. I samband med behandlingen av mitt delsyfte kommer också kommissionens senaste lagförslagsändringar rörande platsen för tillhandahållandet av tjänster att analyseras.

¹⁵ *Westberg, B* Mervärdesskatt - en kommentar s. 213.

¹⁶ COM (2003) 822 final och COM (2005) 334 final.

Efter lagtexten är praxis från EG-domstolen den viktigaste källan vid tolkning av EG-rätten. EG-domstolen är med stöd av artikel 234 EG den yttersta uttolkaren av EG-rätten. Med anledning av detta, och för att klargöra min användning av EG-domstolens praxis, behandlas domstolens tolkningsmetoder i kapitel 2. Det finns flera rättsfall som är av stor betydelse vid tolkningen av artikel 9. Genom att söka efter rättsfall, som behandlar artikel 9, i rättsbankens databas, samt genom att gå igenom den doktrin som behandlar området, fann jag en mängd rättsfall. Jag valde sedan ut de fall som direkt berör tolkningen av olika begrepp som aktualiseras vid analysen av platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster, samt en del andra fall, som rör andra områden, men som ändå är av principiell betydelse för tillhandahållandet av kunskapstjänster. Generaladvokaternas förslag till avgörande har inte samma rättskällevärde som ovan nämnda domar, men beaktas i vissa mål, eftersom de ökar förståelsen av domen, då de innehåller många argument och synpunkter rörande tolkning och tillämpning av EG-rätten.¹⁷

Vidare beaktas direktivens ingresser, då de tjänar som vägledning för lagstiftningens bakgrund och syfte.¹⁸ Jag använder mig också utav EG-rättsliga förarbeten, framförallt i form av KOM-rapporter, för ytterligare information om syfte och bakgrund. Hänsyn tas även till de allmänna principer, som har betydelse för ämnet, då dessa är ett viktigt komplement till övriga rättskällor.¹⁹ Svensk och utländsk doktrin som behandlar området har också beaktats. När användning av sekundära källor förekommer anges detta uttryckligen. Dessa används då det varit källor på språk jag inte har kunskap i eller då det varit problematiskt att komma åt primärkällan.

1.5 Terminologi

Med kunskapstjänster avser jag tjänster utförda av renodlade kunskapsföretag, som inte har någon standardiserad produktion, utan vars produkt är kunskap. De säljer inte varor eller tjänster, utan problemlösningar som är anpassade till kundens specifika problem. I praktiken finns det lika många kunskapstjänster som det finns kunskapsområden.²⁰ Begreppet kunskapstjänster förekommer inte i sjätte direktivet, men det jag avser med kunskapstjänster i denna uppsats, är särskilt de tjänster som återfinns i artikel 9.2 e tredje strecksatsen, vilken omfattar tjänster utförda av konsulter, konsultbyråer, ingenjörer, jurister och revisorer.

Tillhandahållandet av information och databearbetning, som också omfattas av bestämmelsen, ligger utanför det jag avser med kunskapstjänster, då de är nära förknippade med vissa elektroniska tjänster. En del elektroniska tjänster kan visserligen anses utgöra kunskapstjänster, men elektroniska tjänster är inte det jag avser med kunskapstjänster, eftersom dessa inte huvudsakligen består i att tillhandahålla problemlösningar anpassade efter kundens särskilda behov. Om tjänsterna, som utförs av yrkesgrupperna i artikel 9.2 e tredje streck-

¹⁷ Hettne, J och Otken Eriksson, I EU-rättslig metod s. 69-70.

¹⁸ Albager, E Mervärdesskatt vid omstruktureringar s. 88.

¹⁹ Albager, E Mervärdesskatt vid omstruktureringar s. 57.

²⁰ Miles, I Foresight s. 39.

satsen, tillhandahålls genom exempelvis e-post innebär detta inte att de utgör elektroniska tjänster, vilket ligger i linje med den mervärdesskatterättsliga lagstiftningen.²¹

Även andra tjänster i artikel 9.2 e, såsom finansiella tjänster, reklamtjänster och försäkrings-tjänster skulle kunna anses utgöra kunskapstjänster i viss mån, men jag väljer att inte låta dessa omfattas av mitt kunskapstjänstebegrepp, då de företag som tillhandahåller dessa, utöver att tillhandahålla problemlösningar anpassade efter kundens särskilda behov, ofta också har ett mer standardiserat utbud av tjänster. Uppsatsen kan ändå vara av intresse för den som vill veta var dessa tjänster anses tillhandahållna, då platsen för tillhandahållandet är baserat på samma principer som för kunskapstjänster. Vissa kunskapstjänster kan anses omfattade av artikel 9.2 a, som bland annat omfattar tjänster, utförda av experter, som är relaterade till fast egendom. Liknande gränsdragningsproblem gäller för arbete och värdering av lös egendom. Dessa regler omfattar emellertid många andra typer av tjänster, som inte alls är likartade kunskapstjänster och därför behandlas inte reglerna i sig. De gränsdragningsproblem, som kan uppkomma mellan de olika reglerna i artikel 9.2, vid tillhandahållandet av kunskapstjänster, behandlas dock i avsnitt 4.2.3 och 5.2.2.

Dubbelbeskattning innebär att en gränsöverskridande transaktion beskattas i mer än en stat och icke-beskattning avser att en gränsöverskridande transaktion oavsiktligt helt undgår mervärdesbeskattning. När ord som skatt, beskattning, beskattas eller dylikt används syftar detta på mervärdesskatt, mervärdesbeskattning och mervärdesbeskattas. Om endast artikelnummer anges syftar detta på artiklarna i sjätte direktivet och skulle en artikel i en annan lagtext åsyftas anges detta uttryckligen. Med begreppet domstolen avses EG-domstolen. Om lagförslag eller lagförslagsändringar används syftar detta på COM (2003) 822 final och COM (2005) 334 final, om inget annat angivs. Med tredje land avser jag ett land som inte är medlem i EU.

1.6 Disposition

I första kapitlet anges syftet och bakgrunden för uppsatsen, samt metod, avgränsningar, terminologi och disposition. Eftersom en utredning av platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster inte kan genomföras utan att EG-domstolens praxis analyseras, behandlas i andra kapitlet de tolkningsmetoder som domstolen använder sig utav. Dessa är av vikt att känna till för förståelsen av analysen i uppsatsen. I tredje kapitlet behandlas ett antal grundläggande mervärdesskatterättsliga principer, som är av betydelse för utformningen av artikel 9. Fjärde, femte och sjätte kapitlet utgör kärnan i uppsatsen. I fjärde kapitlet utreds och analyseras ingående hur artikel 9 skall tolkas vid tillhandahållandet av kunskapstjänster, eftersom detta avgör platsen för tillhandahållandet. I femte kapitlet behandlas, med hjälp av vad som framkommit i kapitel 4, vad som utgör platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster enligt artikel 9, vilket uppsatsen syftar till att utreda. Där belyses särskilt när reglerna kan orsaka dubbelbeskattning, ickebeskattning eller på annat sätt en snedvridning av konkurrensen. Det som framkommit i kapitel 4 och 5 ligger sedan till grund för jämförelsen och analysen av kommissionens lagförslagsändringar rörande platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster, som behandlas i kapitel 6. Slutsatser återfinns i det avslutande sjunde kapitlet.

²¹ Se definition i Annex L till rådets direktiv 77/388/EEG och rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställandet av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt artikel 12.

2 EG-rättsliga tolkningsmetoder

2.1 Inledning

Denna uppsats utgår från EG-rätten och tolkningen av EG-domstolens praxis utgör en viktig del för att uppnå syftet med uppsatsen. Anledningen till detta är att en utredning av platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster inte kan genomföras utan att EG-domstolens praxis analyseras. Det är därför betydelsefullt att känna till de tolkningsmetoder, som används utav EG-domstolen för att förstå min analys i den senare framställningen. I detta kapitel behandlas de tolkningsmetoder, som EG-domstolen framförallt använder vid sin tolkning och som därmed har störst betydelse för tolkningen av de mervärdesskattemål som behandlas i uppsatsen.

2.2 Textuell tolkning

Vid en rent textuell tolkning utgår domstolen från de skrivna rättsreglerna, som inom mervärdesskatterätten framförallt utgörs av direktiv. I målet *CILFIT*²² fastslogs att de olika språkversionerna av direktiven är lika giltiga och att tolkningen av en regel kräver en jämförelse av de olika språkversionerna.²³ I punktskattemålet *EMU Tabac*²⁴ poängterade EG-domstolen att nödvändigheten av en enhetlig tolkning av gemenskapens rättsakter utesluter att en bestämmelse, då osäkerhet råder, betraktas för sig utan tvärtom kräver att den skall tolkas och tillämpas mot bakgrund av de övriga språkversionerna.²⁵ När en sådan jämförelse görs används ofta en mycket bokstavstrogen tolkning.²⁶

I *CILFIT*-målet framkom vidare att även om språkversionerna helt skulle överensstämma, måste det beaktas att EG-rätten har en egen terminologi och att innehållet i begreppen inte nödvändigtvis är desamma inom EG-rätten som i de olika nationella rättsordningarna.²⁷ Gemenskapsrättsliga begrepp skall därför i princip inte definieras med utgångspunkt i en eller flera nationella rättsordningar, om det inte uttryckligen anges.²⁸ Ett flertal begrepp i själva direktivet har en gemenskapsrättslig innebörd, enligt EG-domstolen.²⁹ Ett exempel är mervärdesskattemålet *Hoffmann*,³⁰ där det gemenskapsrättsliga begreppet advokat utreddes.

²² Mål 283/81 Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v Ministry of Health [1982] ECR 03415 (CILFIT).

²³ Mål 283/81 CILFIT st. 18.

²⁴ Mål C-296/95 The Queen mot Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd, John Cunningham [1998] REG I-01605 (EMU Tabac).

²⁵ Mål C-296/95 EMU Tabac st. 36.

²⁶ *Hettne, J och Otken Eriksson, I EU-rättslig metod* s. 83.

²⁷ Mål 283/81 CILFIT st. 19.

²⁸ Mål C-296/95 EMU Tabac st. 30.

²⁹ Se exempelvis joined cases 138/86, 139/86 Direct Cosmetics Ltd and Loughtons Photographs Limited v. Customs and Excise Commissioners [1988] ECR 03973 (Direct Cosmetics), p.20, se också kapitel 4 om begrepp i artikel 9.

³⁰ Mål C-145/96 Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier [1997] REG I-04857, (Hoffmann), se närmare avsnitt 4.4.

En sådan tolkning, där gemenskrättsliga begrepp ges en självständig innebörd, brukar benämnas autonom tolkning.³¹

EG-domstolen har fastslagit att då det föreligger skillnader mellan de olika språkversionerna skall bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av syftet och den allmänna systematiken i de föreskrifter som den ingår i.³² *Ståhl och Österman* anser att det från domstolens praxis framgår att det finns en tydlig tendens till att EG-domstolen tillmäter språket mindre betydelse om det föreligger språkskillnader.³³ Istället blir syfte och kontext viktigare, vilket är ett uttryck för att domstolen använder en kontextuell tolkningsmetod.

2.3 Kontextuell tolkning

Domstolen har i sina domar fastslagit att vid tolkningen av en gemenskrättslig bestämmelse skall inte bara dess lydelse beaktas, utan också dess sammanhang och de syften som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i.³⁴ En kontextuell tolkning innebär alltså att domstolen tolkar begrepp och termer utifrån deras sammanhang, ibland med hänsyn till andra rättsakter än de som är föremål för tolkning i det aktuella fallet. I mervärdesskattemålet *CPP*³⁵ använde sig exempelvis domstolen av ett icke-mervärdesskatterättsligt direktiv rörande försäkringar för att fastställa vad som kännetecknar en försäkringstransaktion.³⁶ Inom mervärdesskatterätten begränsar inte EG-domstolen sin kontextuella tolkning till en särskild artikel, utan att den refererar till det generella mervärdesskattesystemet, såsom fastslagit i direktivet och även till gemenskrätten i stort.³⁷ Tolkningsmetoden innebär att utfyllnader och analogier ofta används.³⁸ Denna typ av tolkning underlättas av att de allmänna rättsprinciperna, som länkar samman olika EG-rättsliga områden, ges en stor betydelse inom gemenskrätten. Detta innebär att en princip som utvecklats inom ett område också kan bli tillämplig på ett annat rättsområde.³⁹ Den kontextuella tolkningsmetoden är särskilt viktig då termer i lagtexten är oklara eller då skillnader föreligger mellan de olika språkversionerna.⁴⁰

³¹ *Hettne, J och Otken Eriksson, I* EU-rättslig metod s. 84.

³² Mål C-149/97 *Institute of the Motor Industry mot Commissioners of Customs & Excise* [1998] REG I-07053 st. 16.

³³ *Ståhl, K och Österman, R* EG-skatte rätt s. 48.

³⁴ Se exempelvis mål C-114/05 *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie mot Gillan Beach Ltd*, Inte rapporterad än i REG (*Gillan Beach*), st. 21.

³⁵ Mål C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs and Excise* [1999] REG I-06049 (CPP).

³⁶ Mål C-349/96 CPP st. 17-18.

³⁷ *Terra, B* *European indirect tax law, VAT and other indirect taxes* s. 174.

³⁸ *Alhager, E och M* *Omstruktureringar och moms* s. 36.

³⁹ *Hettne, J och Otken Eriksson, I* EU-rättslig metod s. 87-88.

⁴⁰ *Ståhl, K och Österman, R* EG-skatte rätt s. 49.

2.4 Teleologisk tolkning

Den tolkningsmetod som EG-domstolen framförallt blivit förknippad med är den teleologiska. Tolkningsmetoden används i princip endast när en rent textuell eller kontextuell tolkning inte ger ett klart besked om hur en bestämmelse skall tillämpas.⁴¹ Metoden har ändå fått ett stort tillämpningsområde, både på grund av att bestämmelserna som skall tolkas ibland är så vaga till sin utformning att det är nödvändigt, men också på grund av att EG-rätten utgör en dynamisk rättsordning, som ständigt utvecklas.⁴² Domstolen är med och påverkar detta utvecklingsarbete genom att verka för ett antal rättspolitiska mål.⁴³ *Ståhl och Österman* har sammanfattat målen med att domstolen önskar stärka gemenskapen och dess federala drag, öka EG-rättens tillämpningsområde och dess effektivitet, samt förstärka gemenskapsinstitutionerna ställning.⁴⁴ Dessa rättspolitiska mål kan EG-domstolen ta hänsyn till då den använder en teleologisk tolkningsmetod. Den teleologiska metoden innebär i praktiken att EG-domstolen försöker fastställa syftet och ändamålet med en viss regel. EG-domstolen gör detta genom att se till de övergripande målsättningarna, som inom mervärdesskatterätten framförallt framgår av ingresserna till direktiven.⁴⁵

2.5 Tolkning med stöd av allmänna principer

I tillägg till nämnda tolkningsmetoder använder sig EG-domstolen ibland utav vissa allmänna principer vid sin tolkning. Principerna tjänar som ett komplement till övriga rättskällor och EG-domstolen kan ta hänsyn till dessa vid sin tolkning av mervärdesskatterätten. EG-domstolen har hänvisat till proportionalitetsprincipen i mervärdesskattemål rörande nationella bestämmelser. I de förenade målen *Garage Molenheide*⁴⁶ fastslog domstolen att medlemsstaterna i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen skall använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå de syften som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter de syften och principer som uppställs genom gemenskapslagstiftningen i fråga.⁴⁷ Även om de bestämmelser som har antagits av medlemsstaterna tjänar ett legitimt syfte får de alltså inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.⁴⁸ I doktrin som tar upp tolkningen av mervärdesskatterätt omnämns i flera fall att proportionalitetsprincipen har betydelse vid tolkningen av mervärdesskatterätten.⁴⁹

⁴¹ Hettne, J och Otken Eriksson, I EU-rättslig metod s. 89.

⁴² Hettne, J och Otken Eriksson, I EU-rättslig metod s. 37-38 och s. 89.

⁴³ *Ståhl, K och Österman*, R EG-skatterätt s. 45.

⁴⁴ *Ståhl, K och Österman*, R EG-skatterätt s. 45

⁴⁵ Se exempelvis mål C-327/94 Dudda st. 22 där domstolen vid sin tolkning hänvisade till sjunde ledet i ingressen till sjätte direktivet.

⁴⁶ Förenade mål C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 *Garage Molenheide BVBA* (C-286/94), *Peter Schepens* (C-340/95), *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD)* (C-401/95) och *Sanders BVBA* (C-47/96) mot *Belgische Staat* [1997] REG I-07281 (*Garage Molenheide*).

⁴⁷ Förenade mål C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 *Garage Molenheide* st. 46.

⁴⁸ Förenade mål C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 *Garage Molenheide* st. 47.

⁴⁹ Se exempelvis *Albager*, E Mervärdesskatt vid omstruktureringar s.57-58 och *Ståhl, K och Österman*, R EG-skatterätt s. 52.

Rättsäkerhetsprincipen har ett brett tillämpningsområde och innefattar både ett retroaktivitetsförbud och förväntningsprincipen.⁵⁰ Att rättsäkerhetsprincipen har betydelse inom mervärdesskatterätten finns det stöd för i praxis. Domstolen har uttalat att ett av det gemensamma mervärdesskattesystemet syften är att säkerställa rättsäkerheten.⁵¹ Principen har diskuterats i mervärdesskattemål, både vad det gäller retroaktivitetsförbudet⁵² och förväntningsprincipen.⁵³ I målet *Goed Wonen*⁵⁴ gjorde domstolen, efter att den konstaterat att frågan i målet inte kunde avgöras mot bakgrund av artiklarna i sjätte direktivet, en tolkning som grundade sig på att undersöka om de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, särskilt principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, kunde ge klarhet i frågan.⁵⁵ Att rättsäkerhetsprincipen har betydelse i tolkningen av mervärdesskattemål finns det stöd för i doktrinen.⁵⁶ Från rättspraxis och från doktrinen synes det klart att EG-domstolen kan ta hänsyn till rättsäkerhetsprincipen vid sin tolkning.

Inom mervärdesskatterätten är särskilt neutralitets-, likabehandlings-, reciprocitets- och mervärdesskatteprincipen av stor betydelse. Alla dessa principer har en koppling till neutralitet, som behandlas mer ingående i nästa kapitel, under avsnitt 3.4. Detta med anledning av att principerna rörande neutralitet är grundläggande för utformningen av mervärdesskatterätten och även har en påverkan på hur reglerna för platsen för tillhandahållandet skall utformas.

2.6 Tolkningsmetodernas betydelse för platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster

Det har framkommit att EG-domstolen använder sig av den textuella, kontextuella och den teleologiska tolkningsmetoden, samt av allmänna rättsprinciper, vid sin tolkning. Vidare har det visats att samtliga av dessa metoder använts av domstolen i mervärdesskattemål. Hur EG-domstolen kommer fram till sina domslut, med hjälp av dessa tolkningsmetoder, är betydelsefullt att känna till, eftersom en utredning av platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster inte kan genomföras utan att EG-domstolens praxis analyseras. I uppsatsen, framförallt i kapitel 4, görs en ingående utredning av artikel 9, som till stor del är baserad på EG-domstolens praxis. Det som framkommit i detta kapitel om de olika tolkningsmetoderna, tillsammans med de mervärdesskatterättsliga principer, som behandlas nedan i kapitel 3, ligger till grund för denna analys.

⁵⁰ *Albager, E* Mervärdesskatt vid omstruktureringar s. 78.

⁵¹ Mål C-305/01 Finanzamt Groß-Gerau mot MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH [2003] REG I-06729, st. 64.

⁵² Mål C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgishe Staat [1996] REG I-00857, st. 21.

⁵³ Mål C-376/02 Stichting "Goed Wonen" mot Staatssecretaris van Financiën [2005] REG I-03445(Goed Wonen) st. 24-45.

⁵⁴ Mål C-376/02 Goed Wonen.

⁵⁵ Mål C-376/02 Goed Wonen st. 31.

⁵⁶ Se exempelvis *Albager, E* Mervärdesskatt vid omstruktureringar s. 77-84, *Ridsdale, M* EC Tax Review s. 87 och *Ståhl, K och Österman, R* EG-skatterätt s. 52-53

3 Mervärdesskatterättsliga principer

3.1 Inledning

I detta kapitel förklaras ett antal grundläggande mervärdesskatterättsliga principer, som har betydelse för den fortsatta framställningen, eftersom platsen för tillhandahållandet på olika sätt påverkas av dessa principer. Ursprungslandprincipen, destinationslandsprincipen och territorialitetsprincipen är alla principer, som har betydelse för platsen för tillhandahållandet av en tjänst. Här behandlas översiktligt vad principerna innebär och hur principerna använts inom den EG-rättsliga mervärdesskatterätten, vilket ger en ökad förståelse till problematiken kring platsen för tillhandahållandet av kunskaps tjänster. De nuvarande reglerna och eventuella förändringar av dessa behandlas mer utförligt i kapitel 4,5 och 6. Neutralitetsprinciperna, är inte bara grundpelare vid utformningen av mervärdesskatterätten, utan fungerar även som rättsliga normer då EG-domstolen skall fastställa och utreda gällande rätt.⁵⁷

3.2 Territorialitetsprincipen

Enligt territorialitetsprincipen skall endast transaktioner som sker inom landets gränser beskattas. Detta innebär att utländska transaktioner inte beskattas, oavsett om de utförs av ett inhemskt företag eller ej, och att transaktioner inom landet beskattas, oavsett om de utförs av ett inhemskt eller utländskt företag. I sjätte direktivets artikel 2 anges att mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom *landets territorium* av en skattskyldig person i denna egenskap. I artikel 3 anges att med ”landets territorium” avses det område där EG-fördraget tillämpas.⁵⁸ I bestämmelsen anges också närmare vilka områden i enskilda medlemsstater som inte inräknas och som därmed inte ingår i EU:s mervärdesskatteområde.⁵⁹ *Terra* menar att artiklarna bygger på territorialitetsprincipen.⁶⁰ Uppfattningen baseras på att territorialitetsprincipen i sjätte direktivet anger att transaktioner som företas inom området för unionen skall mervärdesbeskattas inom det mervärdesskatterättsliga EU-området. *Ståhl och Österman* är av samma åsikt.⁶¹ *Terra* menar dessutom att principen fungerar som vägledning då skatter skall fördelas mellan olika stater.⁶² Det bör dock påpekas, såsom *Stensgaard* gjort, att territorialitetsprincipen inte ensam kan lösa problemen med att en transaktion dubbel- och icke-beskattas, utan vid en gränsöverskridande transaktion krävs det, att de iblandade länderna kommer överens om vart transaktionen skall anses utförd.⁶³ Sammantaget leder detta till att platsen för tillhandahållandet inte avgörs genom en tillämpning av territorialitetsprincipen, men att principen an-

⁵⁷ *Albager, E och M* Omstrukturerings och moms s. 24.

⁵⁸ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG artikel 3.2.

⁵⁹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG artikel 3.3 och 3.4.

⁶⁰ *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 3-4

⁶¹ *Ståhl, K och Österman, R* EG-skatterätt s. 170.

⁶² *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 3-4.

⁶³ *Stensgaard, H* Fradragsret for merværdiafgift s. 173.

vänds för att avgöra om en transaktion överhuvudtaget skall anses tillhandahållen inom EU:s mervärdesskatteområde. Platsen för tillhandahållandet avgörs genom en tillämpning av antingen ursprungslandsprincipen eller destinationslandsprincipen, vilka behandlas nedan.

3.3 Ursprungslands- och destinationslandsprincipen

3.3.1 Inledning

Vid gränsöverskridande handel mellan två länder, finns det inom mervärdesskatterätten, två olika möjligheter som syftar till att fördela skatten mellan länderna. Antingen kan transaktionen anses tillhandahållen i säljarens land, vilket benämns ursprungslandsprincipen eller kan transaktionen anses tillhandahållen där den konsumeras, vilket kallas för destinationslandsprincipen. I artikel 9 i sjätte direktivet används både ursprungslandsprincipen och destinationslandsprincipen för att avgöra var en kunskaps tjänst anses tillhandahållen.

3.3.2 Ursprungslandsprincipen

Ursprungslandsprincipen innebär förenklat att en tjänst anses tillhandahållen där leverantören är etablerad. Detta medför att det inte har någon betydelse vart den egentliga konsumtionen av tjänsten sker. Redan när tankarna på en harmonisering av mervärdesskatten inleddes inom Europeiska ekonomiska gemenskapen (EEG) fanns idén om att ursprungslandsprincipen skulle användas i det gemensamma mervärdesskattesystemet, eftersom det ansågs nödvändigt för att uppnå målet med en gemensam marknad.⁶⁴

I sjätte direktivet bygger huvudregeln, för tillhandahållandet av tjänster, på ursprungslandsprincipen, genom att en tjänst skall anses tillhandahållen där leverantören är etablerad.⁶⁵ Detta val gjordes framförallt av förenklings skäl och för att undvika de tolkningsproblem som skulle kunna uppstå om tjänsten skulle anses tillhandahållen där den användes eller nyttjades.⁶⁶ Av praktiska skäl valdes alltså ursprungslandsprincipen.⁶⁷ *Terra* menar också att ursprungsprincipen är enklare att administrera än destinationslandsprincipen.⁶⁸

Det infördes dock en lång rad undantag till att tjänster skall anses tillhandahållna där leverantören är etablerad⁶⁹ och för att harmoniseringsarbetet skulle drivas framåt uppmanade rådet kommissionen att ta fram ett förslag om hur den gemensamma marknaden skulle kunna uppnås. I kommissionens vitbok⁷⁰ angavs att ett harmoniserat mervärdesskattesystem måste bygga på ursprungslandsprincipen, eftersom den gemensamma marknaden skall

⁶⁴ *Albager, E* Mervärdesskatt vid omstruktureringar s.41 med hänvisningar till Neumarkkrapporten.

⁶⁵ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG artikel 9.1.

⁶⁶ Se the Explanatory Memorandum to the proposal to the Sixth Directive on VAT, citerat i *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s.54.

⁶⁷ COM (2003) 822 final s. 2.

⁶⁸ *Terra, B* The Place of supply in European VAT s. 5.

⁶⁹ Se rådets direktiv 77/388/EEG artikel 9.2, se också avsnitt 3.3.3.

⁷⁰ COM (85) 310 final, härefter vitboken.

fungera precis på samma sätt som marknaden inom ett enskilt land.⁷¹ De förslag som följde mot bakgrund av vitboken blev inte antagna och ett övergångssystem⁷² antogs istället, som infördes genom en ändring av sjätte direktivet. I övergångsdirektivet anges återigen att det gemensamma systemet för mervärdesskatt måste bygga på ursprungslandsprincipen, om en inre marknad skall kunna förverkligas, men att detta inte skall hindra att mervärdesskatten tillfaller konsumtionslandet.⁷³ Destinationslandsprincipen skulle dock få tillämpas under övergångsperioden.⁷⁴

Denna övergångsordning är gällande än idag, eftersom de program⁷⁵ som kommissionen lagt fram, efter det, har visat sig för svåra att genomföra. För att en total övergång till ursprungslandsprincipen skall kunna genomföras krävs att medlemsstaternas skattesystem och skattesatser i stor utsträckning harmoniseras, eftersom resultat annars kan bli en snedvridning av konkurrensen.⁷⁶ Nackdelen med ursprungslandprincipen är just att den kan leda till bristande konkurrensneutralitet i de fall staterna har olika skattesatser.⁷⁷ I fall där tjänster importeras från lågskatteländer till högskatteländer kan resultatet bli en snedvridning av konkurrensen, eftersom de importerade tjänsterna har belagts med en lägre mervärdesskattesats än de inhemska. Detta kan i sin tur leda till att de företag som har möjlighet flyttar sin verksamhet till ett land med låg mervärdesskatt. Ursprungslandsprincipen är därför bäst lämpad vid handel mellan länder som har väldigt snarlika skattesystem och skattesatser.⁷⁸

De förhållanden som råder inom EU idag är inte gynnsamma för en snabb utveckling mot en närmare harmonisering av mervärdesskattesatserna och mervärdesskattelagstiftningen.⁷⁹ Kommissionen anser dock fortfarande att den inre marknaden kan och skulle fungera bättre om det gemensamma mervärdesskattesystemet var baserat på ursprungslandsprincipen, eftersom det skulle vara enklare att administrera och minska risken för bedrägeri.⁸⁰ En övergång till ursprungslandsprincipen utgör fortsatt ett långsiktigt mål, men kommissionen anser att systemet inte kan införas under de förhållanden som råder idag.⁸¹

⁷¹ COM (85) 310 final s. 43 p. 172.

⁷² 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. Härfter övergångsdirektivet.

⁷³ Sjätte ledet i ingressen till rådets direktiv 91/680/EEG .

⁷⁴ Nionde ledet i ingressen till rådets direktiv 91/680/EEG.

⁷⁵ COM (1996) 328 final.

⁷⁶ COM (2000) 348 final s.4.

⁷⁷ *Ståhl, K och Österman, R* EG-skatterätt s. 194.

⁷⁸ *Terra, B* Sales Taxation s. 13 med hänvisningar.

⁷⁹ COM (2000) 348 final s. 4.

⁸⁰ COM (2000) 348 final s. 4.

⁸¹ COM (2000) 348 final s. 4-5.

Sammantaget leder detta till att fördelarna med ursprungslandsprincipen framförallt är att den är enkel och praktisk att administrera, vilket leder till minskade kostnader för dem som handlar med tjänster över gränserna. Nackdelen med principen är att den kan resultera i en snedvridning av konkurrensen, om inte mervärdesskattesystemet är tillräckligt harmoniserat.

3.3.3 Destinationslandsprincipen

Destinationslandsprincipen innebär att en gränsöverskridande tjänst endast beskattas i landet för konsumtion. Det finns flera olika alternativ på hur principen används i lagstiftningen. Ett alternativ är att beskattningen sker där köparen är etablerad och ett annat är att beskattning sker där tjänsten utförs. Att en tjänst skall beskattas där den konsumeras kan sägas följa naturligt av mervärdesskattens karaktär, som en generell skatt på konsumtion. Fördelen med denna princip är att samma typ av tjänst påförs samma skattesats när de säljs till slutkonsumenten, oavsett vart tjänsten härrör ifrån.⁸² Destinationslandsprincipen kan också motiveras med förmånsprincipen.⁸³ Enligt förmånsprincipen skall en skatt på konsumtion ske enligt destinationslandsprincipen, eftersom det är i sitt hemland som konsumenten åtnjuter de förmåner, såsom sjukvård, som mervärdesskatten finansierar.⁸⁴

När harmoniseringen av mervärdesskatterätten inleddes på 1960-talet, genom antagandet av första⁸⁵ och andra direktivet⁸⁶ fastslogs att mervärdesskatten skall vara en allmän skatt på konsumtion och att en tjänst därför skall beskattas där den konsumeras.⁸⁷ I artikel 6.3 i andra direktivet stadgades att en tjänst som huvudregel skall anses tillhandahållen där den används eller nyttjas. Huvudregeln i andra direktivet var således baserad på destinationslandsprincipen.

Huvudregeln,⁸⁸ för platsen för tillhandahållandet av tjänster, i sjätte direktivet är ursprungslandsprincipen, men det finns flera undantag från principen.⁸⁹ Anledningen till att destinationslandsprincipen används för en lång rad tjänster kan utläsas från sjunde ledet i ingressen till sjätte direktivet, där det anges att även om huvudregeln är att en tjänst skall anses tillhandahållen där leverantören är etablerad, bör den ändå anses tillhandahållen i mottagarens land, särskilt för vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris. Detta bygger på att företagen ofta köper tjänster som syftar till att göra det möjligt för dem att producera varor eller andra tjänster, vilket leder till att kostnaden för dessa tjänster är inkluderade i priset på den slutliga varan eller tjänsten. Undantagen ansåg dock kommissionen skulle tas bort när skattehindren för-

⁸² *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 4-5.

⁸³ *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 6.

⁸⁴ *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 6.

⁸⁵ Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter. Härfter benämnt första direktivet.

⁸⁶ Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter. Härfter benämnt andra direktivet.

⁸⁷ Rådets första direktiv 67/227/EEG artikel 2 och rådets andra direktiv 67/228/EEG artikel 6.

⁸⁸ Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 9.1.

⁸⁹ Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 9.2.

svunnit inom gemenskapen, för att endast behållas vid handel till kunder etablerade utanför gemenskapen.⁹⁰ I de nya lagförslagen föreslås dock en utökning av destinationslandsprincipen, för att försäkra att en tjänst beskattas där den konsumeras.⁹¹

Fördelarna med destinationslandsprincipen är att beskattning sker där konsumtionen äger rum, vilket är viktigt eftersom mervärdesskatten skall vara en skatt på konsumtion. Att förmånsprincipen uppfylls är en annan fördel, samt att mervärdesbeskattningen blir mer konkurrensneutral, eftersom samma typ av tjänst påförs samma skattesats, oavsett var tjänsten köpts. Nackdelen med principen är framförallt att den kan orsaka en större administrativ börda för inblandade parter, än vad ursprungslandsprincipen gör.

3.4 Principer rörande neutralitet

3.4.1 Allmänt

Innebörden av neutralitetsprinciperna utgör ett mycket komplext område. Det finns flera olika definitioner av vad som omfattas av begreppet, bland annat beroende på vilken infallsvinkel som tas. Vissa delar in begreppet i intern neutralitet och extern neutralitet.⁹² Den interna neutraliteten syftar på neutralitet mellan olika ekonomiska handlingsalternativ. Utgångspunkten är att all beskattning påverkar de olika val som tas i en marknadsekonomi, vilket kan leda till samhällsekonomiska effektivitetsförluster och för att minimera förlusterna bör skattereglerna vara så neutrala som möjligt.⁹³ Den externa neutraliteten avser neutralitet inom EU och mellan dess medlemsstater.⁹⁴ Det är också vanligt förekommande i doktrinen att åtskillnad görs mellan konsumtionsneutralitet, som rör neutralitet sett utifrån konsumentens synvinkel och produktions- och konkurrensneutralitet, som rör neutralitet sett utifrån skattesubjektens sida.⁹⁵ Dessa indelningar kan i sin tur innehålla olika infallsvinklar på neutralitet. I min behandling av neutralitet har jag valt att utgå från de aspekter som det finns lagstöd för och som EG-domstolen närmare utvecklat genom sin praxis. I samband med detta görs en översiktlig koppling till vad som avses med neutralitetsprinciperna i doktrinen.

⁹⁰ Se the Explanatory Memorandum to the proposal to the Sixth Directive on VAT, citerat i *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 54.

⁹¹ COM (2003) 822 final s. 2 och COM (2005) 334 final s. 12-13.

⁹² Se exempelvis *Albager, E* Mervärdesskatt vid omstruktureringar s. 59-77, *Lindencrona, G* Skatter och kapitalflykt s. 47-50 och *Terra, B* Sales Taxation s. 15-19.

⁹³ *Melz, P* Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder s. 67 med hänvisningar.

⁹⁴ *Albager, E* Mervärdesskatt vid omstruktureringar s. 60.

⁹⁵ Se exempelvis *Melz, P* Mervärdesskatten – rättsliga problem och grunder s. 67-77 och *Stensgaard, H* Fradragsret for merværdiafgift s. 50-56.

3.4.2 Det EG-rättsliga neutralitetsbegreppet

Enligt min uppfattning finns det ett EG-rättsligt neutralitetsbegrepp som är lagfäst⁹⁶ genom EG-rätten, vilket innebär att det måste följas vid tillämpningen av mervärdesskattedirektiven. Inom den EG-rättsliga mervärdesskatterätten finns neutralitetsprincipen fastslagen i rådets första direktiv och sjätte direktiv.⁹⁷ EG-domstolen refererar ofta i sina domar till principen om skatteneutralitet som finns fastslagen i artikel 2 i första direktivet, som lyder:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.”

EG-domstolen har slagit fast att sjätte direktivet är baserat på skatteneutralitetsprincipen.⁹⁸ Inom doktrinen finns också stöd för att principen omfattas av det EG-rättsliga neutralitetsbegreppet, men inom doktrinen används ofta uttrycket reciprocitet för denna princip, vilket innebär att den utgående skatten för en säljare överensstämmer med den ingående skatten för en köpare.⁹⁹

Att avdragsrätten är en viktig del av reciprociteten och skatteneutraliteten stöds av artikel 2 i första direktivet (se citat ovan) och av artikel 17 i sjätte direktivet. Enligt dessa bestämmelser har en skattskyldig person rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner. Avdragssystemet är tänkt att fullständigt befria en näringsidkare från den mervärdesskatt han betalat eller skall betala inom ramen för sin ekonomiska aktivitet och därmed försäkra att all ekonomisk aktivitet, under förutsättning att de är föremål för mervärdesskatt, beskattas på ett helt neutralt sätt.¹⁰⁰ EG-domstolen har fastslagit att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet är oskiljaktigt förenade med mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas.¹⁰¹ Detta är ett uttryck för mervärdesskatteprincipen, som innebär att endast det mervärde som skapas inom en verksamhet beskattas genom att den skattskyldige har möjlighet att dra av ingående skatt på sina förvärv för skattepliktig verksamhet. *Albager* anser att det från EG-domstolens praxis kan utläsas att mervärdesskatteprincipen är en viktig del av den EG-rättsliga skatteneutralitetsprincipen.¹⁰²

⁹⁶ Artikel 91 EG.

⁹⁷ Rådets andra direktiv 67/228/EEG artikel 2 och femte och sjätte skälet i ingressen till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG.

⁹⁸ Mål C-111/92 *Lange v Finanzamt Fürstentfeldbruck* [1993] ECR I-04677 (*Lange*), st. 16.

⁹⁹ *Albager*, *E Mervärdesskatt vid omstruktureringar* s. 69.

¹⁰⁰ Mål 286/83 *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën* [1985] ECR 00655, st. 19.

¹⁰¹ Mål C-409/99 *Metropol Treuhand Wirtschafts-treuhandgmbH mot Finanzlandesdirektion für Steiermark och Michael Stadler mot Finanzlandesdirektion für Vorarlberg* [2002] REG I-00081 st. 42.

¹⁰² *Albager*, *E Mervärdesskatt vid omstruktureringar* s. 69.

En viktig del i neutraliteten är att mervärdesskatten skall vara konkurrensneutral, vilket bland annat innebär att samma typ av transaktioner skall beskattas på samma sätt. EG-domstolen har sammanfattat sin rättspraxis med att principen om skatteneutralitet särskilt utgör ett hinder mot att liknande och därmed konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.¹⁰³ Domstolen har sagt att faktorer som snedvrider konkurrensen måste elimineras för att mervärdesskatten skall bli så neutral som möjligt.¹⁰⁴ Detta innebär bland annat att olagliga tjänster som konkurrerar med lagliga tjänster skall behandlas på samma sätt.¹⁰⁵

I sjätte direktivet finns regler som kan leda till en snedvridning av konkurrensen och som därmed inte kan anses vara konkurrensneutrala.¹⁰⁶ Ofta motiveras avsteg från neutraliteten med att de har fördelnings- eller näringspolitiska syften.¹⁰⁷ Faktorer som kan leda till en snedvridning av konkurrensen är bland andra, att omsättningar av vissa varor eller tjänster undantas från skatteplikt, att skattesatserna mellan utbytbara tjänster eller varor differentieras och att avdragsrätt inte medges för vissa anskaffningar.¹⁰⁸ Om en transaktion skulle dubbelbeskattas eller icke-beskattas, kan slutsatsen dras, att det sker en snedvridning utav konkurrensen, eftersom resultatet blir detsamma som om exempelvis en tjänst skattebefrias eller beläggs med en högre skattesats än liknande tjänster. Att snarlika tjänster beskattas med olika skattesatser i de olika EU-länderna kan också få liknande konsekvenser.¹⁰⁹ I dessa fall saknas ett bakomliggande syfte med att göra avsteg från neutraliteten.

Nära förknippad med konkurrensneutralitet är likabehandlingsprincipen. Likabehandlingsprincipen är enligt EG-domstolen en av gemenskapsrättens grundläggande principer och innebär att jämförbara situationer inte skall behandlas olika, om inte en skillnad i behandlingen är objektivt berättigad.¹¹⁰ EG-domstolen har konstaterat att mervärdesskatten neutralt skall beskatta konsumtionen, oavsett vem som slutligen konsumerar den.¹¹¹ Domstolen har vidare konstaterat att principen om skatteneutralitet utgör ett hinder för att ekonomiska aktörer som säljer samma tjänster och varor behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.¹¹² EG-domstolen har i senare rättsfall bekräftat att likabehandlingen av all ekonomisk verksamhet även gäller ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner.¹¹³ Vid bedömning-

¹⁰³ Mål C-246/04 Turn- und Sportunion Waldburg mot Finanzlandesdirektion für Oberösterreich Inte rapporterad än i REG (Waldburg), st. 33.

¹⁰⁴ Joined Cases 138/86 , 139/86 Direct Cosmetics st. 23.

¹⁰⁵ Mål C-111/92 Lange st. 16, olagliga verksamheter faller egentligen utanför direktivets tillämpningsområde enligt artikel 2 i sjätte direktivet, men om det föreligger konkurrens mellan olaglig och laglig verksamhet kan den olagliga verksamheten omfattas av mervärdesskatteplikt.

¹⁰⁶ Se exempelvis 77/388/EEG artikel 13 angående undantag för skatteplikt.

¹⁰⁷ *Melz, P* Mervärdesskatt – rättsliga problem och grunder s. 67.

¹⁰⁸ *Westberg, B* Nordisk mervärdesskatterätt s. 91.

¹⁰⁹ Se närmare avsnitt 5.2.4.

¹¹⁰ Mål C-36/99 Idéal Tourisme SA mot Belgian State [2000] REG I-06049, st. 35.

¹¹¹ Mål C-230/94 Renate Enkler mot Finanzamt Homburg [1996] REG I-04517 (Enkler), st. 35.

¹¹² Mål C-216/97 Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs and Excise [1999] REG I-04947, st. 20.

¹¹³ Mål C-246/04 Waldburg st. 32.

en av om transaktionerna är likartade skall i princip ingen hänsyn tas till identiteten hos tillverkaren eller hos den som tillhandahåller tjänster, och den rättsliga form i vilken dessa bedriver sina rörelser.¹¹⁴

Albager har dragit slutsatsen att likabehandlingsprincipen omfattas av det EG-rättsliga neutralitetsbegreppet, samt att det omfattar både en objekt- och subjektssida.¹¹⁵ *Ridsdales* uppfattning är dock att det EG-rättsliga neutralitetsbegreppet är begränsat till att omfatta situationer där konkurrerande varor och tjänster behandlas olika och inte fokuserar på en likabehandling av företag.¹¹⁶ Min slutsats är att när en bedömning skall göras av om transaktionerna är likartade så skall utgångspunkten vara om transaktionerna är likartade och inte om de ekonomiska aktörerna är likartade. Om transaktionerna är likartade och därmed konkurrerande så får de inte behandlas olika. Detta innebär att även de ekonomiska aktörer som utför transaktionerna skall behandlas lika, oavsett om aktörerna i sig inte är lika, exempelvis på grund av att de bedriver sin verksamhet i olika bolagsformer. Det EG-rättsliga neutralitetsbegreppet kan därför anses ta sikte på att likartade transaktioner skall behandlas lika. Detta innebär dock inte att ekonomiska aktörer, som tillhandahåller samma tjänster, får behandlas olika i mervärdesskattelhänseende.

Den externa neutralitetsaspekten, det vill säga neutralitet inom EU och mellan dess medlemsstater, är ett av syftena med den EG-rättsliga mervärdesskatten. Fjärde stycket i ingressen till sjätte direktivet stadgar att: "För att en gemensam marknad som tillåter sund konkurrens och som liknar en verklig inre marknad till slut skall kunna uppnås bör det gemensamma systemet för omsättningsskatter inte göra åtskillnad beroende på ursprung av varor och tjänster." *Albager* menar att den externa neutraliteten omfattar restriktions- och diskrimineringsförbuden och att principen innebär att gränsöverskridande transaktioner inte skall behandlas mindre fördelaktigt än nationella transaktioner.¹¹⁷

Det kan konstateras att den neutralitetsprincip som hänvisas till i EG-domstolens domar har en mer begränsad omfattning än vad som ofta anses utgöra neutralitet i doktrinen. *Ståhl och Österman* anser att den neutralitet som EG-domstolen syftar på är en annan än den strikt ekonomiska. De anser att EG-domstolen inte skulle tolka sjätte direktivet i strid med sin ordalydelse med stöd av neutralitetsprincipen, utan att domstolen utgår från den neutralitetsprincip som det finns stöd för i lagstiftningen, oavsett om resultatet av tillämpningen är bristande neutralitet.¹¹⁸

Den neutralitet som EG-domstolen hänvisar till sin praxis benämner den ofta skatteneutralitetsprincipen. Detta är egentligen inte en princip, utan innefattar olika principer. Den neutralitet som EG-domstolen hänvisar till, kan utifrån praxis, sägas omfatta reciprocitet, vilket innebär att den ingående skatten för en säljare skall överensstämma med den utgående skatten för en köpare. För att detta skall vara möjligt, måste det föreligga en avdragsrätt. EG-domstolen har poängterat att avdragsrätten i princip inte kan inskränkas. Detta följer även utav mervärdesskattprincipen, som innebär att endast det mervärde som skapas inom

¹¹⁴ Mål C-246/04 Waldburg st. 34.

¹¹⁵ *Albager*, *E Mervärdesskatt vid omstruktureringar* s. 70-71.

¹¹⁶ *Ridsdale*, *MEC Tax Review 2005-2* s. 84.

¹¹⁷ *Albager*, *E Mervärdesskatt vid omstruktureringar* s. 75-76.

¹¹⁸ *Ståhl, K och Österman*, *R Svensk Skattetidning 2002* s. 45.

en verksamhet beskattas. Om en transaktion skulle dubbelbeskattas och inte avdrag ges skulle det inskränka dessa principer. En särskilt viktig del av neutraliteten, vad det gäller denna uppsats, eftersom den bland annat syftar till att belysa när en snedvridning av konkurrensen sker, är att mervärdesskatten skall vara konkurrensneutral. Detta medför bland annat att samma typ av transaktioner skall beskattas på samma sätt. Om tjänst dubbel- eller icke-beskattas kan detta leda till att liknande transaktioner behandlas olika och detsamma gäller om en tjänst beläggs med olika skattesatser. Domstolen har sammanfattat sin rättspraxis med att principen om skatteneutralitet särskilt utgör ett hinder mot att liknande och därmed konkurrerande varor eller tjänster behandlas olika. Konkurrensneutraliteten är därför nära förknippad med likabehandlingsprincipen, vilken innebär att jämförbara situationer inte skall behandlas olika, om inte en skillnad i behandlingen är objektivt berättigad. Om platsen för tillhandahållandet av tjänster överensstämmer med dessa principer, kommer att behandlas närmare i kapitel 5, där det utreds hur platsen för tillhandahållandet kan påverka om mervärdesbeskattningen blir neutral, framförallt ur ett konkurrensneutralitets perspektiv.

3.5 Principernas betydelse för platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster

Principerna, som behandlats i detta kapitel, är av mycket stor betydelse för platsen för tillhandahållandet av tjänster, vilket uppsatsen syftar till att utreda. Territorialitetsprincipen avgör inte platsen för tillhandahållandet mellan medlemsstaterna i EU, men avgör om en kunskapstjänst överhuvudtaget anses tillhandahållen inom EU:s mervärdesskatteområde, vilket är en förutsättning för att reglerna i artikel 9 i sjätte direktivet skall bli tillämpliga.

Reglerna för platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster i artikel 9 är baserade på en kombination av ursprungslandsprincipen och destinationslandsprincipen. I detta kapitel konstateras att användningen av principerna förändrats på olika sätt i den EG-rättsliga mervärdesskatterätten, och att de kan komma att förändras ytterligare. I de följande kapitlen behandlas mer ingående hur principerna används i det nuvarande mervärdesskattesystemet och hur de används i lagförslagen. För- och nackdelarna med principerna har också belysts. Det har framkommit att principerna syftar till att fördela skatten mellan stater, så att dubbelbeskattning eller icke-beskattning undviks. Om detta uppfylls genom en tillämpning av artikel 9 behandlas ingående i kapitel 5.

Neutralitetsprinciperna avgör inte platsen för tillhandahållandet, men utgör en grundpelare vid utformningen av mervärdesskattesystemet som helhet. De har därmed en påverkan även på reglerna rörande platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster, eftersom man bör ha i åtanke vilka effekter reglerna har på mervärdesskattens neutralitet. Det har exempelvis fastslagits att en tillämpning av ursprungslandsprincipen kan leda till konkurrens-snedvridningar. Det som framkommit i detta kapitel om de olika principerna ligger till grund för den fortsatta utredningen och analysen i de följande kapitlen.

4 Tolkningen av artikel 9 vid tillhandahållandet av kunskapstjänster

4.1 Inledning

Reglerna för platsen för tillhandahållandet av tjänster i sjätte direktivet återfinns i artikel 9. I detta kapitel utreds och analyseras därför ingående hur artikel 9 skall tolkas vid tillhandahållandet av kunskapstjänster. För att kunna ta reda på vad som utgör platsen för tillhandahållandet enligt artikel 9, vilket uppsatsen syftar till, krävs kännedom om hur artikeln skall tolkas, vilket framförallt genomförs genom att analysera EG-rättens praxis. Förekomsten av tolknings- och gränsdragningsproblem belyses särskilt. Hur artikel 9 tolkas är i många fall avgörande för vad som utgör platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster. Platsen för tillhandahållandet behandlas ingående i kapitel 5 och baseras på vad som framkommer i detta kapitel.

4.2 Förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2

Artikel 9.1 innebär att beskattning sker där leverantören är etablerad, det vill säga enligt ursprungslandsprincipen, medan artikel 9.2 är baserad på destinationslandsprincipen. Domstolen har påpekat att syftet med reglerna i artikel 9 i första hand är att undvika kompetenskonflikter, vilka kan resultera i dubbelbeskattning och i andra hand att undvika icke-beskattning.¹¹⁹ Principerna utgör det viktigaste instrumentet inom mervärdesskatterätten för att undvika dubbelbeskattning eller icke-beskattning, eftersom de avgör hur skatten skall fördelas mellan stater.¹²⁰

När det gäller förhållandet bestämmelserna emellan har EG-domstolen i en rad fall uttalat att vid tolkningen av artikel 9 har inte punkt 1 företräde framför punkt 2, utan istället skall i varje uppkommen situation avgöras om tjänsten omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Först om så inte är fallet omfattas den av artikel 9.1.¹²¹ Artikel 9.2 skall alltså inte tolkas restriktivt av den anledningen att den utgör ett undantag från 9.1.¹²² Utan för varje tjänst måste avgöras om den omfattas av artikel 9.2 eller inte. Domstolen har i flera mål¹²³ uttryckt att tillämpningsområdet för artikel 9.2 bör fastställas mot bakgrund av syftet med bestämmelsen, vilket framgår av sjunde stycket i ingressen till sjätte direktivet, som har följande lydelse:

”Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga drift-

¹¹⁹ Mål C-327/94 Dudda st. 20.

¹²⁰ *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 2.

¹²¹ Se exempelvis mål C-327/94 Dudda st. 21.

¹²² Mål C-108/00 Syndicat des producteurs indépendants (SPI) mot Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie [2001] REG I-02361 (SPI), st. 17 och mål C-41/04 Levob Verzekeringen BV och OV Bank NV mot Staatssecretaris van Financiën, inte rapporterad än i ECR (Levob), st. 34.

¹²³ Se exempelvis mål C-114/05 Gillan Beach st. 16 och mål C-327/94 Dudda st. 22.

ställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.”

Domstolen har framhållit att syftet med artikel 9.2 är att upprätta en särskild ordning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer, då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.¹²⁴ Artikel 9.2 har införts för att försäkra att beskattningen sker där tjänsten konsumeras i slutändan.¹²⁵

I vissa fall har domstolen även tagit hänsyn till andra kriterier. Domstolen påpekade i målet *Europeiska kommissionen mot Franska republiken*¹²⁶ att vid kvalificering i mervärdesskattesyfte av en komplex tjänst så skall tjänstens anknytning, vid tillämpningen av antingen artikel 9.2 c eller 9.1, säkerställa en enhetlig och rationell beskattning.¹²⁷ Domstolen uttalade vidare att huvudregeln i artikel 9.1, där en tjänst anses tillhandahållas vid leverantörens etableringsställe eller fasta driftställe, utgör ett tydligt, enkelt och praktiskt anknytningsfaktum då tjänsten är komplex.¹²⁸ Omständigheterna i fallet ansåg domstolen gjorde att artikel 9.1 säkerställde en rationell och enhetlig beskattning av hela den komplexa tjänsten, samt att kompetenskonflikter mellan medlemstaterna undveks.¹²⁹ Domstolen har att tagit liknande hänsyn i det senare uppkomna fallet *RAL*.¹³⁰ I detta fall ansåg domstolen att en tjänst var tillhandahållen enligt 9.2 och inte enligt 9.1 med hänsyn till att tillämpningen resulterade i en rationell lösning i beskattningshänseende.¹³¹ Dessutom ansåg domstolen att regeln inte resulterade i några praktiska svårigheter, utan att anknytningskriteriet var lätt att fastställa.¹³²

Liebman och *Rouselle* har av målet *Europeiska kommissionen mot Franska republiken* dragit slutsatsen att domstolen kan behandla komplexa tjänster enligt en egen princip. Deras slutsatser rör sammansatta transaktioner,¹³³ där de menar att domstolen antingen kan tillämpa en princip som går ut på att en sammansatt tjänst anses tillhandahållen där den huvudsakliga tjänsten anses tillhandahållen, eller att den använder en speciell metod för komplexa tjänster, där tjänsten anses tillhandahållen enligt 9.1.¹³⁴ När ett liknande argument fördes i ett mål med hänvisning till *Europeiska kommissionen mot Franska republiken* avtog generaladvokaten detta.¹³⁵ Generaladvokaten menade att inga generella slutsatser för komplexa tjänster

¹²⁴ Mål C-114/05 Gillan Beach st. 17.

¹²⁵ Se avsnitt 3.3.3.

¹²⁶ Mål C-429/97 Europeiska kommissionen mot Franska republiken [2001] REG I-00637 (Europeiska kommissionen mot Franska republiken).

¹²⁷ Mål C-429/97 Europeiska kommissionen mot Franska republiken st. 40.

¹²⁸ Mål C-429/97 Europeiska kommissionen mot Franska republiken st. 49.

¹²⁹ Mål C-429/97 Europeiska kommissionen mot Franska Republiken st. 49.

¹³⁰ Mål C-452/03 RAL (Channel Islands) Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise [2005] I-03947 (RAL).

¹³¹ Mål C-452/03 RAL st. 33.

¹³² Mål C-452/03 RAL st. 33.

¹³³ Se avsnitt 4.3.1.

¹³⁴ *Liebman, H* och *Rouselle, O* International VAT Monitor s. 111-112.

¹³⁵ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott mål C-41/04 Levob st. 82.

kunde dras av domen, utan att den måste ses mot bakgrund av omständigheterna i fallet.¹³⁶ Om artikel 9.2 hade tillämpats skulle det ha kunnat resultera i kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, vilket det inte fanns någon risk för i det aktuella målet.¹³⁷

Från generaladvokatens uppfattning följer att det inte kan dras några generella slutsatser från målet *Europeiska kommissionen mot Franska republiken*, på så sätt att artikel 9.1 automatiskt blir tillämplig på komplexa tjänster, utan domstolen tog framförallt hänsyn till att beskattningsresultatet skulle bli rationellt och enhetligt. EG-domstolen gjorde detsamma i målet *RAL*, trots att tjänsten inte var komplex och att resultatet i detta fall var att beskattning skulle ske enligt 9.2 istället för 9.1. Från rättsfallen kan slutsatsen dras att domstolen i båda fallen tillämpade en bestämmelse på grund av praktiska skäl och för att den ansåg att resultatet blev rationellt ur beskattningssynpunkt.

Sammantaget leder detta till att artikel 9.1 i praktiken mer fungerar som en uppsamlingsregel än en huvudregel, eftersom det är först då tjänsten inte faller under artikel 9.2, som artikel 9.1 kan bli tillämplig. Doktrinen ger uttryck för samma uppfattning.¹³⁸ I vissa fall kan dock domstolen ta hänsyn till att beskattningsresultat blir rationellt och enhetligt och att en regel utgör ett mer praktiskt anknytningskriterium än en annan. Dessa kriterier är emellertid inte kopplade till antingen tillämpningen av artikel 9.1 eller 9.2, utan är beroende av omständigheterna i det aktuella målet.

4.3 Förhållandet mellan reglerna i artikel 9.2

4.3.1 Sammansatta tjänster

Tveksamheter kan uppstå när en tjänst består av flera olika moment, och därmed skulle kunna omfattas av mer än en bestämmelse i artikel 9.2. Ett exempel är att en tjänst innefattar både konsulttjänster och utbildningstjänster, som var för sig faller under olika bestämmelser i artikel 9.2, eftersom frågan då uppstår om var dessa tjänster skall anses tillhandahållna. Hur detta avgörs kan således vara avgörande för var en kunskapstjänst skall anses tillhandahållen.

Det finns inte några bestämmelser i mervärdesskattelagstiftningen om hur sammansatta prestationer skall behandlas.¹³⁹ Det finns inte heller någon praxis, där det avgjorts hur en sammansatt tjänst, som består av olika moment, vilka var för sig anses tillhandahållna enligt olika regler i artikel 9.2, skall behandlas. Det finns dock praxis från EG-domstolen som berör andra typer av sammansatta transaktioner.

I fallet *CPP*¹⁴⁰ behandlades frågan om en tjänst bestående av ett knippe delar och handlingar skall anses utgöra en enda tjänst eller två eller flera fristående tjänster.¹⁴¹ Frågan i fallet

¹³⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott mål C-41/04 Levob st. 82

¹³⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott mål C-41/04 Levob st. 82

¹³⁸ Se exempelvis *Makkus, E och Snel*, J E.U. VAT TREATMENT OF SOFTWARE, avsnitt C. place of supply, *Stäbl, K och Österman*, R EG-skatterätt s. 199, och *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 57.

¹³⁹ Förslag till avgörande av generaladvokat Fenelly mål C-349/96 CPP.

¹⁴⁰ Mål C-349/96 CPP.

¹⁴¹ Mål C-349/96 CPP st. 26.

gällde en kombinerad försäkringstjänst och kortregistreringstjänst, bestående av moment, som till viss del var skattepliktiga och till viss del befriade från skatteplikt. Domstolen konstaterade att omfattningen av en transaktion är av särskild betydelse, för såväl fastställandet av den ort där tjänsterna skall anses tillhandahållna, som för tillämpningen av skattesatsen eller för, såsom var fallet här, tillämpningen av bestämmelserna om undantag för skatteplikt.¹⁴² Det finns också mål som har behandlat sammansatta transaktioner bestående av en kombination av tjänster och varor.¹⁴³ Jag anser att dessa fall kan vara vägledande även när det skall avgöras var en sammansatt tjänst skall anses tillhandahållen, eftersom klassificeringen av transaktionen, även i dessa fall har betydelse för var transaktionen skall anses tillhandahållen, det vill säga enligt artikel 8 om transaktionen är en vara eller artikel 9 om transaktionen är en tjänst. I doktrinen finns uppfattningen att samtliga dessa mål kan vara till hjälp när det gäller olika typer av sammansatta transaktioner.¹⁴⁴

Från denna rättspraxis kan utläsas att när en transaktion består av en rad delar och handlingar, så skall det göras en samlad bedömning av de omständigheter, som kännetecknar transaktionen i fråga, för att avgöra om det rör sig om flera separata prestationer eller om en enda prestation.¹⁴⁵ Det första steget består alltså i att avgöra vilka delar som är kännetecknade för transaktionen. Detta på grund av att det i artikel 2.1 i sjätte direktivet stadgas att varje transaktion i regel skall anses som självständig och separat, men samtidigt skall en transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgör en enda prestation, inte delas upp på ett konstgjort sätt.¹⁴⁶ Domstolen har uttalat att det bland annat är frågan om en enda prestation i det fall där en eller flera delar kan anses utgöra den huvudsakliga prestationen och övriga delar som en eller flera underordnade prestationer och menade att de underordnade prestationerna i sådana fall skall behandlas skattemässigt på samma sätt som den huvudsakliga prestationen.¹⁴⁷ I *CPP* fastslog domstolen att en tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel för att kunden på bästa sätt skall kunna tillgodogöra sig den egentliga tjänst som företaget tillhandahåller.¹⁴⁸ En transaktion utgör också en enda prestation, när delarna i prestationen, har ett sådant nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation.¹⁴⁹ Om det avtalats separata priser för olika delar av prestationen spelar i princip ingen roll.¹⁵⁰

För exemplet, med en tjänst bestående av både en konsulttjänst och en utbildningstjänst, innebär detta att en undersökning måste göras av vad som kännetecknar transaktionen. Om

¹⁴² Mål C-349/96 CPP st. 27.

¹⁴³ Mål C-41/04 *Levob* och mål C-231/94 *Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg* [1996] REG I-02395 (*Faaborg-Gelting*).

¹⁴⁴ *Liebman, H* och *Rouselle, O* *International VAT Monitor* s. 110 och *Terra, B* *European indirect tax law - VAT and other indirect taxes* s. 394.

¹⁴⁵ Mål C-41/04 *Levob* st.19.

¹⁴⁶ Mål C-41/04 *Levob* st. 20.

¹⁴⁷ Mål C-349/96 CPP st. 30 och mål C-41/04 *Levob* st. 21.

¹⁴⁸ Mål C-349/96 CPP st. 30.

¹⁴⁹ Mål C-41/04 *Levob* st. 22.

¹⁵⁰ Mål C-41/04 *Levob* st. 25.

prestationen består av en huvudsaklig del och resterande är underordnade denna, så skall den skattemässigt behandlas som en enda prestation. Om kunden i detta fall efterfrågat en konsulttjänst och inte en utbildningstjänst skall således transaktionen anses utgöra en enda prestation. I tillägg till detta kan det finnas fler situationer där en sammansatt tjänst skall anses utgöra en enda prestation. Detta med anledning av att domstolen i *CPP* fastslog att det *bland annat* är frågan om en prestation då prestationen består av en huvudsaklig del och resterande är underordnade denna.¹⁵¹ Detta innebär att det kan finnas andra fall där en sammansatt tjänst består av en enda prestation. Detta stöds av *Liebman och Rouselle*, som anser att denna formulering tyder på att domstolen är öppen för att en prestation kan anses som en enda prestation även i andra situationer.¹⁵² Från målen har också framkommit att en transaktion utgör en enda prestation om den objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk prestation. I detta fall skall alltså ingen hänsyn tas till hur kunden eller leverantören uppfattat transaktionen. Detta innebär att tjänsten i mitt exempel kan anses utgöra en enda prestation även om kunden efterfrågat både en konsulttjänst och en utbildningstjänst.

Om det framkommit att den sammansatta transaktionen består av två fristående prestationer blir olika regler tillämpliga när det gäller platsen för tillhandahållandet.¹⁵³ Om det däremot är frågan om en enda prestation är platsen för tillhandahållandet en och samma.¹⁵⁴ I detta fall går tolkningen därför vidare till att avgöra vart denna enda prestation skall anses tillhandahållen.

I målen som behandlat transaktioner som varit sammansatta av både tjänster och varor har domstolen, om den kommit fram till att det rör sig om en enda prestation, undersökt om prestationen skall anses utgöra en tjänst eller en vara. Detta har bland annat betydelse för var prestationen skall anses tillhandahållen. Om det är frågan om en vara avgörs platsen för tillhandahållandet av artikel 8 i sjätte direktivet, medan om det är frågan om en tjänst avgörs tillhandahållandet enligt artikel 9. Domstolen har i sin rättspraxis fastslagit att när det skall avgöras om prestationen skall klassificeras som en tjänst eller en vara måste prestationens huvudsakliga delar beaktas.¹⁵⁵ Vid sin bedömning har domstolen tagit hänsyn till omfattningen, varaktigheten och kostnaden för de olika delarna.¹⁵⁶ Om tjänstemomenten inte på något sätt varit bagatellartade eller underordnade, utan att i själva verket varit av vikt och av avgörande betydelse för att köparen skulle kunna använda den inköpta varan skall prestationen anses utgöra en tjänst.¹⁵⁷

Generaladvokat *Kokott* har, i sitt förslag till avgörande i *Levob* berört frågan om var en sammansatt tjänst skall anses tillhandahållen.¹⁵⁸ Hon konstaterade att en sammansatt tjänst som innehöll moment, som om man betraktade dem för sig, skulle kunna utgöra pedagogiska aktiviteter, inte ansågs tillhandahållna enligt 9.2 c, eftersom utbildningen utgjort en

¹⁵¹ Mål C-349/96 CPP st. 30.

¹⁵² *Liebman, H och Rouselle, O* International VAT Monitor s. 110.

¹⁵³ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott mål C-41/04 Levob st. 62.

¹⁵⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott mål C-41/04 Levob st. 63.

¹⁵⁵ Mål C-231/94 Faaborg-Gelting st. 14 och mål C-41/04 Levob st. 27.

¹⁵⁶ Mål C-41/04 Levob st. 28.

¹⁵⁷ Mål C-41/04 Levob st. 29-30.

¹⁵⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott mål C-41/04 Levob.

mindre väsentligt del.¹⁵⁹ Tjänsten, som bestod i att tillhandahålla en anpassning av en standardprogramvara, där det ingick viss utbildning av användarna av programvaran, ansågs istället omfattad av artikel 9.2 e tredje strecksatsen.¹⁶⁰

Denna praxis bygger på att tjänsten skall anses tillhandahållen enligt en slags huvudsaklighetsprincip. De huvudsakliga momenten av prestationen måste undersökas innan det kan avgöras hur tjänsten skall klassificeras. För att avgöra detta skall hänsyn tas till varaktigheten, kostnaden och omfattningen av de olika delarna. *Liebman och Rouselle* är av uppfattningen att en sammansatt tjänst, som anses utgöra en enda prestation, i det flesta fall anses tillhandahållen enligt ”the principal service approach”.¹⁶¹ För vissa komplexa transaktioner anser de dock att en annan princip kan användas, vilket resulterar i att tjänsten skall anses tillhandahållen enligt 9.1.¹⁶²

För sammansatta tjänster är det första steget således att avgöra om prestationen utgör en enda prestation eller två eller flera prestationer. Utgör den separata prestationer anses tjänsten tillhandahållen på olika platser, medan om den endast utgör en prestation anses den tillhandahållen på en och samma plats.¹⁶³ Denna sammansatta transaktion kommer då att anses tillhandahållen på platsen för den huvudsakliga tjänsten.

4.3.2 Gränsdragningsproblem

Tveksamheter uppstår inte bara i fall där en tjänst består av flera olika moment, vilket behandlats ovan, utan tolknings- och gränsdragningsproblem kan uppstå även när tjänsten endast består av ett moment, eftersom tjänsten kan vara svår att klassificera. Hur tjänsten klassificeras kan påverka vart den anses tillhandahållen. Artikel 9.2 e omfattar tjänster utförda av konsulter, jurister, ingenjörer, revisorer och konsultbyråer. Hur det avgörs vilka tjänster som omfattas av denna bestämmelse, enligt EG-domstolen, berörs närmare i avsnitt 4.4, men här behandlas gränsdragningen mot övriga regler i artikel 9.2.

Rådet har kommit med en förordning,¹⁶⁴ som träder i kraft den första juli 2006, där gemensamma tillämpningsföreskrifter fastställs för sjätte direktivet. Dessa syftar till att säkerställa en enhetlig tillämpning av direktivet.¹⁶⁵ Eftersom föreskrifterna rör specifika omständigheter, skall de tillämpas restriktivt.¹⁶⁶ Reglerna rör bland annat platsen för tillhandahållandet av tjänster, och förtydligar under vilken bestämmelse i artikel 9.2 som vissa typer av tjänster hör hemma. Enligt artikel 6 i tillämpningsförordningen skall textöversättningstjänster anses omfattade av artikel 9.2 e, men exakt till vilken strecksats anges inte. Tillhandahållande av

¹⁵⁹ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott mål C-41/04 *Levob* st. 96.

¹⁶⁰ Se närmare avsnitt 4.4.

¹⁶¹ *Liebman, H och Rouselle, O* International VAT Monitor s. 111.

¹⁶² Se närmare avsnitt 4.2.

¹⁶³ Se också avsnitt 5.2.1.

¹⁶⁴ Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställandet av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Härfter tillämpningsförordningen.

¹⁶⁵ Ingressen till rådets förordning 1777/2005 st. 1.

¹⁶⁶ Ingressen till rådets förordning 1777/2005 st. 3.

tjänster i form av ansökan om eller mottagande av återbetalning av mervärdesskatt i enlighet med direktiv 79/1072/EEG¹⁶⁷ skall omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen.¹⁶⁸

Denna förordning ger endast vägledning för var en specifik tjänst skall anses tillhandahållen, några allmänna riktlinjer om hur det skall avgöras vilka tjänster som faller in under vilken artikel ges dock inte. Förhållandet mellan olika regler i artikel 9.2 har inte heller behandlats särskilt utförligt i praxis. I de flesta fall fastställs endast om en tjänst omfattas av en viss bestämmelse eller inte.¹⁶⁹

I målet *BBL*¹⁷⁰ behandlades bland annat frågan om en tjänst omfattades av artikel 9.2 e tredje och femte strecksatsen. Domstolen konstaterade endast att reglerna i 9.2 e omfattade både konsulttjänster och bank- och försäkringstjänster, vilket det var frågan om i fallet.¹⁷¹ De angav inte under vilken strecksats tjänsterna i målet hörde hemma. På grund av att tjänsten anses tillhandahållen där kunden är etablerad för båda typerna av tjänster, har domstolen troligen inte ansett det nödvändigt att närmare beröra frågan.

I målet *Gillan Beach*¹⁷² ställdes frågan om en tjänst köpt på en båtmässa skulle omfattas av artikel 9.2 c eller 9.2 a eller någon annan bestämmelse i 9.2. Enligt 9.2 a skall en tjänst som har samband med fast egendom anses tillhandahållen där den fasta egendomen är belägen, medan en tjänst enligt 9.2 c anses tillhandahållen där den fysiskt utförs. Domstolen ansåg att tjänsten omfattades av artikel 9.2 c och menade att den tolkning som ledde fram till detta i domen räckte för att fastställa platsen för tillhandahållandet i målet vid den nationella domstolen.¹⁷³ Domstolen ansåg därför att det saknades anledning att ta ställning till hurvida detta tillhandahållande dessutom kunde inordnas under någon annan kategori av tjänstetillhandahållanden som nämns i artikel 9.2 i sjätte direktivet.¹⁷⁴ Om tjänsten hade kunnat införas under ytterligare någon regel hade i detta fall påverkat var tjänsten skulle anses tillhandahållen, eftersom den fasta egendomen i detta fall inte var belägen i samma medlemsstat som där tjänsten utfördes. Trots detta gav domstolen ingen ytterligare upplysning om hur förhållandet reglerna emellan skulle behandlas. Domstolen har rätt, så till vida att den nationella domstolen kan lösa det aktuella fallet, eftersom den nu vet var just den tjänsten skall anses tillhandahållen. Någon vägledning ges dock inte till hur ett annat fall, där tveksamhet råder om vilken bestämmelse i 9.2 som är tillämplig, skall lösas.

Liknande tolkningsproblem kan uppkomma för kunskapstjänster, vad det rör förhållandet mellan artikel 9.2 e tredje strecksatsen och artikel 9.2 a. Enligt *Confédération Fiscale Européenne* (CFE) så finns det medlemsstater som tillämpar bestämmelsen i 9.2 a på alla konsulter som

¹⁶⁷ Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium.

¹⁶⁸ Rådets förordning 1777/2005 artikel 8.

¹⁶⁹ Se exempelvis mål C-167/95 Linthorts.

¹⁷⁰ Mål C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) mot Belgiska staten [2004] REG I-10157 (BBL).

¹⁷¹ Mål C-8/03 BBL st. 47.

¹⁷² Mål C-114/05 Gillan Beach.

¹⁷³ Mål C-114/05 Gillan Beach st. 25 och st. 28.

¹⁷⁴ Mål C-114/05 Gillan Beach st. 28.

arbetar med att ge råd som är fastighetsrelaterade, trots att rådet inte rör en specifik fastighet eller ens en specifik medlemsstat.¹⁷⁵ Här finns uppenbarligen en risk för gränsdragningsproblem, mot konsulttjänster i artikel 9.2 e tredje strecksatsen, eftersom det måste avgöras om en tjänst är relaterad till en fast egendom eller inte. Om tjänsten har anknytning till fast egendom faller den in under artikel 9.2 a, medan om den inte har det, bör den omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen.

Vidare kan tolkningsproblem uppkomma mellan artikel 9.2 c och artikel 9.2 e. Artikel 9.2 c omfattar bland annat vetenskapliga och pedagogiska tjänster. Här kan det uppstå gränsdragningsproblem mot konsulttjänster och ingenjörstjänster i artikel 9.2 c. Detsamma gäller för värdering eller arbete på materiell lös egendom som omfattas av artikel 9.2 c. Ett sådant arbete kan exempelvis omfatta värderingar och analyser, vilket även skulle kunna anses utgöra tjänst utförd av en konsult eller en ingenjör beroende på omständigheterna i det aktuella fallet. Generaladvokat *Fennelly* har uttalat att begreppet ”arbete på materiell lös egendom” inte skall tolkas vidsträckt, utan endast innefatta ett fysiskt arbete på lös egendom och inte arbeten som huvudsakligen är av intellektuell natur.¹⁷⁶ Detta skulle kunna tolkas som att när tjänsten huvudsakligen är av intellektuell natur, så skall den anses tillhandahållen enligt artikel 9.2 e tredje strecksatsen och inte artikel 9.2 c.

En gränsdragningsproblematik kan också uppkomma vad det rör tjänster som omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen och vad som utgör elektroniska tjänster enligt 9.2 e tolfte strecksatsen. Reglerna för dessa tjänster är inte identiska, vad det gäller tillhandahållandet till icke-skattskyldiga personer, så klassificeringen kan vara avgörande för var en tjänst anses tillhandahållen.¹⁷⁷ I Annex L till sjätte direktivet ges vägledning om vad som utgör en elektronisk tjänst. Där anges att en tjänst som kommuniceras via e-post *inte* utgör en elektronisk tjänst i den mening som avses i artikel 9.2 e tolfte strecksatsen.¹⁷⁸ Vad detta innebär har ytterligare förtydligats i rådets tillämpningsförfordning. I artikel 11 i tillämpningsförfordningen anges vad som krävs för att tjänster skall anses som elektroniska tjänster, som därmed omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet. Det inbegriper tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.¹⁷⁹ I artikel 12 i tillämpningsförfordningen anges vilka tjänster som i synnerhet *inte* skall omfattas av artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i sjätte direktivet. Här omnämns bland annat att tillhandahållande av tjänster av fackmän, till exempel jurister eller ekonomiska konsulter som ger råd via e-post *inte* utgör elektroniska tjänster.¹⁸⁰ I jämförelse med vilken information det finns om hur de övriga reglerna i artikel 9.2 förhåller sig sinsemellan så finns det mer vägledning att tillgå i detta fall. I de flesta situationer bör, de kunskaps tjänster jag behandlar, inte anses utgöra elektroniska tjänster. Beroende hur tillhandahållandet av kunskaps tjänster utvecklas i fram-

¹⁷⁵ *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 379.

¹⁷⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly mål C-167/95 Linthorst st. 16.

¹⁷⁷ Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 9.2 f.

¹⁷⁸ Rådets direktiv 77/388/EEG Annex L sista st.

¹⁷⁹ Rådets förordning 1777/2005 artikel 11.1.

¹⁸⁰ Rådets förordning 1777/2005 artikel 12.3 g.

tiden, kan gränsdragningen dock komma att bli svårare. Vidare kan gränsdragningsproblem uppstå även mot andra regler i artikel 9.2 e.¹⁸¹ Det kan exempelvis uppstå en fråga om en tjänst utgör en konsulttjänst eller en finansieringstjänst. I detta fall tyder domstolens uttalande i *BBL* att denna klassificering är av mindre betydelse, så länge tjänsten omfattas av artikel 9.2 e. Anledningen till detta är att den anses tillhandahållen där kunden är etablerad i båda fallen.¹⁸²

Sammantaget anser jag att utformningen av artikel 9, där det i artikel 9.2 räknas upp en lång rad tjänster, varav vissa sorters tjänster omfattas av flera olika regler, orsakar tolknings- och gränsdragningsproblem. Det skall också påpekas att direktivet finns på 20 olika språk och att dessa versioner självklart inte är identiska.¹⁸³ Tillsammans resulterar detta i att det finns en stor risk att skattemyndigheterna i de enskilda länderna tolkar reglerna på skilda sätt. Rådets första tillämpningsförfordning ger endast vägledning för var en specifik tjänst skall anses tillhandahållen och ger ingen generell anvisning om hur bestämmelserna skall tolkas.¹⁸⁴ När EG-domstolen avgjort att en tjänst omfattas av en regel i artikel 9.2 ges inte någon generell förklaring till hur reglerna förhåller sig sinsemellan. Genom EG-domstolens tolkning av respektive artikel kan dock vägledning fås om vilka tjänster som omfattas av en specifik regel, vilket behandlas närmare nedan i avsnitt 4.4.

4.4 Artikel 9.2 e tredje strecksatsen

I artikel 9.2 e tredje strecksatsen anges att tjänster utförda av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister,¹⁸⁵ revisorer och andra liknande tjänster omfattas av regeln i 9.2 e. Dessa tjänster är de som jag särskilt åsyftar med begreppet kunskapstjänster.¹⁸⁶ Artikeln avser inte *yrken* som advokater, konsulter, revisorer eller ingenjörer utan den avser *tjänster*.¹⁸⁷ Yrkena som nämns i regeln har endast använts för att definiera de tjänstekategorier som avses.¹⁸⁸ Domstolen har konstaterat att det enda gemensamma draget för de olikartade verksamheter som nämns i artikeln är att de utgör fria yrkesgrupper. Detta innebär dock inte att all fri yrkesutövning omfattas, eftersom artikeln i så fall skulle ha varit mer allmänt definierad.¹⁸⁹ Det har exempelvis i fallet C-167/95 *Linthorst* fastställts att yrkesgruppen läkare i allmänhet inte omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen, eftersom detta då uttryckligen hade angetts.¹⁹⁰

¹⁸¹ Se närmare avsnitt 1.5.

¹⁸² Se närmare avsnitt 5.2.2.

¹⁸³ *Van der Corput*, *W* International VAT Monitor s. 114.

¹⁸⁴ Rådets förordning 1777/2005.

¹⁸⁵ I den engelska versionen av sjätte direktivet används begreppet ”lawyers”, vilket innebär att det i de svenska versionerna av rättsfallen istället för begreppet jurister används begreppet advokater.

¹⁸⁶ Se närmare avsnitt 1.5.

¹⁸⁷ Mål C-145/96 Hoffmann st. 15.

¹⁸⁸ Mål C-145/96 Hoffmann st. 15.

¹⁸⁹ Mål C-167/95 Linthorts st. 20.

¹⁹⁰ Mål C-167/95 Linthorts st. 21.

Vid tolkningen måste beaktas att yrkena som omnämns i regeln kan ha en EG-rättslig autonom innebörd, som inte nödvändigtvis innebär samma sak som i nationell rätt.¹⁹¹ EG-domstolen har konstaterat att artikel 9.2 utgör en kollisionsregel som används för att fastställa platsen för beskattningen av tillhandahållanden och, följaktligen, avgränsningen av medlemsstaternas behörighet.¹⁹² Till följd av detta utgör de aktuella begreppen¹⁹³ gemenskapsrättsliga begrepp som måste tolkas enhetligt för att undvika fall av dubbelbeskattning eller icke-beskattning.¹⁹⁴ Jag drar av dessa fall slutsatsen att begreppen som omnämns i artikel 9.2 e tredje strecksatsen också skall ges en autonom EG-rättslig tolkning, vilket också bekräftas av fallet C-145/96 *Hoffmann* där en gemenskapsrättslig definition av begreppet advokat användes.¹⁹⁵

Det viktigaste rättsfallet vid tolkningen av artikel 9.2 e tredje strecksatsen anser jag vara målet C-145/96 *Hoffmann*. Frågan som ställdes till domstolen var om tjänster utförda av en skiljedomare skulle omfattas av artikel 9.2 tredje strecksatsen. Generaladvokaten menade i sitt förslag till avgörande att EG-domstolens tidigare praxis tydde på att utgångspunkten vid tolkningen om skiljedomarens tjänster omfattades av artikel 9.2 e, var att bestämmelsen inte skulle tolkas restriktivt.¹⁹⁶ Generaladvokaten undersökte tjänstens art och innehåll och kom fram till att tjänsterna omfattades av dem som en advokat utför eller i vart fall är att anse som liknande tjänster.¹⁹⁷ Det faktum att en skiljedomares tjänster skiljer sig från de en advokat normalt tillhandahåller, det vill säga tvistlösning till skillnad från rådgivning anser generaladvokaten inte utesluter att de ändå är att anse som liknande.¹⁹⁸

EG-domstolen gjorde en helt annan bedömning, vilken utfördes i två steg. I det första steget ställde sig EG-domstolen frågan om tjänster utförda av skiljedomare faller under de tjänster som vanligtvis och huvudsakligen tillhandahålls inom ramen för de yrken som räknas upp i bestämmelsen.¹⁹⁹ Domstolen konstaterar först att vad det rör gemenskapsbegreppet advokat, så omfattar detta yrke i medlemsstaterna inte vanligtvis och huvudsakligen tjänster utförda av skiljedomare.²⁰⁰ Att skiljedomare ofta väljs bland advokater påverkar inte detta faktum.²⁰¹ Genom en textuell tolkning,²⁰² kommer domstolen fram till att de tjänster som en advokat vanligtvis och huvudsakligen tillhandahåller består i att representera och

¹⁹¹ Se avsnitt 2.2.

¹⁹² Se exempelvis mål C-68/92 *Commission of the European Communities v French Republic* [1993] ECR I-05881 (French Republic), st. 14 och mål C-114/05 *Gillan Beach* st. 20.

¹⁹³ Mål C-68/92 *French Republic* avsåg begreppet reklamtjänster i artikel 9.2 e andra strecksatsen och mål C-114/05 *Gillan Beach* rörde ”liknade aktiviteter” i artikel 9.2 c första strecksatsen.

¹⁹⁴ Mål 68/92 *French Republic* st. 14 och mål C-114/05 *Gillan Beach* st. 20.

¹⁹⁵ Mål C-145/96 *Hoffmann* st. 17.

¹⁹⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly, mål C-145/96 *Hoffmann* st. 10.

¹⁹⁷ Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly, mål C-145/96 *Hoffmann* st. 21 och 27.

¹⁹⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly, mål C-145/96 *Hoffmann* st. 26.

¹⁹⁹ Mål C-145/96 *Hoffmann* st. 16.

²⁰⁰ Mål C-145/96 *Hoffmann* st. 17.

²⁰¹ Mål C-145/96 *Hoffmann* st. 17.

²⁰² Se avsnitt 2.2.

försvåra en persons intressen, medan en skiljedomares tjänster vanligtvis och huvudsakligen går ut på att avgöra en tvist mellan två eller flera parter, om än i överensstämmelse med rätt och billighet.²⁰³ Domstolen fastslår därefter att en skiljedomares tjänster inte heller kan anses likna en konsults, en ingenjör, en konsultbyrås eller en revisors tjänster, eftersom de tjänster som utförs inom ramen för dessa yrken inte består av att lösa tvister mellan två eller flera parter. I sitt förslag till avgörande ansåg dock generaladvokat *Fennelly* att en skiljedomares tjänster skulle kunna omfattas av de tjänster som utförs av en konsult, eftersom det är ett begrepp med vid innebörd.²⁰⁴ Domstolen var tydligen inte av samma uppfattning, men gav ingen närmare förklaring till varför.

I nästa steg gick domstolen vidare till att undersöka om skiljedomarens tjänster kunde anses omfattas av begreppet ”andra liknande tjänster”. Domstolen fastslog att för att en tjänst skall anses som liknande skall den, i jämförelse med en av de verksamheter som nämns i artikel 9.2 e tredje strecksatsen, ha samma syfte.²⁰⁵ Domstolen undersökte detta genom att jämföra en advokats förhandling i syfte att nå förlikning, vilket den ansåg vara den advokat-tjänst som låg närmast skiljedomarens, med skiljedomarens tjänst att avgöra en tvist. Domstolen konstaterade att dessa tjänster inte har samma syfte, eftersom en advokats försök att nå förlikning normalt grundar sig på lämplighetsskäl och intresseavvägningar, medan en skiljedomares avgörande av en tvist grundar sig på vad som är rätt och billigt.²⁰⁶ Utgången av fallet blir därför att en skiljedomares tjänster inte omfattas av begreppet ”andra liknade tjänster”.²⁰⁷ Domstolen fastslår vidare att tjänster utförda av ingenjörer, konsulter, konsultbyråer eller revisorer inte heller har samma syfte som en skiljedomares tjänster.²⁰⁸ *Anderson och Sköld* har vissa invändningar mot denna tolkning, då de menar att en skiljeman inte endast löser tvister, utan kan medverka till att förlikning nås mellan parterna.²⁰⁹ En sådan verksamhet anser de grundar sig lika mycket på intresseavvägningar och lämplighetsskäl som en advokats försök att nå förlikning.²¹⁰

I målet C-41/04 *Levob* behandlades också artikel 9.2 e tredje strecksatsen. Här kommer domstolen fram till att en tjänst, som innebär anpassning av dataprogramvara för en konsumentens särskilda behov, omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen, eftersom prestationen är en sådan som utförs av ingenjörer eller bland de prestationer som är snarlika dem som utförs av ingenjörer.²¹¹ Domstolen påpekade också att datavetenskap, däribland utveckling av programvara och programmering, har stor betydelse i universitetsutbildningen av fram-

²⁰³ Mål C-145/96 Hoffmann st. 17.

²⁰⁴ Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly, mål C-145/96 Hoffmann st. 22.

²⁰⁵ Mål C-145/96 Hoffmann st. 21.

²⁰⁶ Mål C-145/96 Hoffmann st. 22.

²⁰⁷ Mål C-145/96 Hoffmann st. 18 och 25.

²⁰⁸ Mål C-145/96 Hoffmann st. 24.

²⁰⁹ *Anderson, M och Sköld, N Skattenytt* s. 288.

²¹⁰ *Anderson, M och Sköld, N Skattenytt* s. 288.

²¹¹ Mål C-41/04 *Levob* st. 40-41.

tida ingenjörer och att ämnesområdet normalt utgör en av de specialinriktningar som studenterna erbjuds under sin utbildning.²¹²

I *Levob*-målet gick domstolen inte in lika ingående på varför en tjänst, som bestod i anpassning av en dataprogramvara, skulle omfattas 9.2 e tredje strecksatsen, såsom de gjorde i *Hoffmann*. Min uppfattning är dock att de kom fram till resultat i *Levob* på samma sätt som i *Hoffmann*. Tjänsten bestod i att anpassa en standardprogramvara till en kunds särskilda behov. De konstaterade att tjänsten var av den sort som huvudsakligen och vanligtvis kan anses tillhandahållas av ingenjörer, bland annat eftersom detta är en av de inriktningar som erbjuds vid utbildningen till ingenjör. Även om tjänsten skulle utföras av en person som inte är ingenjör omfattas den, eftersom regeln avser tjänster och inte yrken. Tolkningen går således ut på att avgöra om yrkesutövaren normalt och till största delen utför tjänster av det slaget som advokater, konsulter, revisorer eller ingenjörer utför.

Från dessa fall kan slutsatsen dras att tolkningen av artikel 9.2 e tredje strecksatsen kan delas upp i två steg. Det första steget består i att undersöka om de tjänster som utförs av en yrkesutövare faller under de tjänster som *vanligtvis* och *huvudsakligen* tillhandahålls inom ramen för de yrken som omnämns i bestämmelsen. Det är inte tillräckligt att tjänsten i vissa situationer liknar de tjänster som utförs av advokater, ingenjörer, revisorer, konsulter och konsultbyråer, för att artikel 9.2 e tredje strecksatsen skall bli tillämplig. I fallet *Linthorst* fastslogs att även om en veterinär ibland har en rådgivande och undersökande funktion, så är den omständigheten inte tillräcklig för att de tjänster som en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller skall omfattas av begreppen ”konsulter” eller ”konsultbyråer” och inte heller för att de skall anses som ”liknande”.²¹³ I åtanke bör man dock ha att denna jämförelse gjordes mot konsulttjänster, vilket inte behöver innebära att alla tjänster som omfattas av artikel 9.2 e måste ha en rådgivande eller undersökande funktion, utan detta kan vara beroende av vilken av de uppräknade tjänsterna i tredje strecksatsen, som en tjänst ställs emot. I detta fall ställdes veterinärens tjänster mot en konsults, vars tjänster ofta är av rådgivande och undersökande karaktär, vilket inte behöver vara fallet vad det gäller exempelvis en tjänst utförd av en ingenjör. Om tjänsten inte är bland de tjänster, som vanligtvis och huvudsakligen tillhandahålls av en advokat, revisor, ingenjör eller konsult, så går tolkningen vidare.

Nästa steg är att utreda om tjänsterna kan omfattas av begreppet ”andra liknande tjänster”. Detta avgörs genom att fastställa om syftet med yrkesutövarens tjänster liknar syftet med de tjänster som utförs av advokater, konsulter, revisorer eller ingenjörer. Detta innebär att syftet med yrkesutövarens tjänster jämförs med syftet av de tjänster som en advokat, revisor, ingenjör och en konsult utför. *Anderson, M och Sköld, N* anser också att tolkningen bygger på dessa två moment.²¹⁴

²¹² Mål C-41/04 *Levob* st. 38.

²¹³ Mål C-167/95 *Linthorst* st. 22.

²¹⁴ *Anderson, M och Sköld, N* Skattenytt s. 288.

4.5 Begreppet skattskyldig i artikel 9.2 e

Reglerna i artikel 9 skiljer sig till viss del åt beroende på om kunden är skattskyldig eller inte. Den som levererar en kunskapstjänst måste därför veta om kunden anses vara skattskyldig eller icke-skattskyldig för att kunna avgöra vilken bestämmelse i artikel 9 som blir tillämplig. Det finns ingen definition av vem som är skattskyldig i artikel 9, utan man måste gå till artikel 4 i sjätte direktivet för att få en definition. Enligt artikel 4.1 avses med ”skattskyldig person” varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, som omnämns i punkt 2 oberoende av syfte eller resultat. Regeln innebär att alla personer, oavsett var i världen de hör hemma omfattas, men för att en person från ett tredje land skall omfattas av ett EU-lands mervärdesskattelagstiftning krävs att han levererar tjänster till EU. Att ”varje person” omfattas innebär att såväl fysiska personer, som juridiska personer kan omfattas.²¹⁵ Även andra samarbetsformer, som är nära förbundna genom ekonomiska, finansiella och organisatoriska band, får behandlas som skattskyldiga, även om de inte skulle utgöra en juridisk person.²¹⁶ Det spelar ingen roll om de skulle behandlas på ett annat sett ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv, utan det avgörande, i mervärdesskattesammanhang, är att de handlar som en person.²¹⁷

I 4.2 specificeras vad som utgör en ekonomisk aktivitet och där omnämns bland annat verksamheter av personer som tillhandahåller tjänster, och verksamhet inom fria yrken. Detta innebär att de företag som säljer kunskapstjänster normalt bedriver ekonomisk verksamhet. Den ekonomiska verksamheten skall bedömas utan att hänsyn tas till syftet och resultatet med verksamheten.²¹⁸ EG-domstolen har exempelvis fastslagit att även en tillfällig skattepliktig prestation kan utgöra ekonomisk verksamhet, om syftet var att erhålla en kontinuerlig inkomst.²¹⁹

De som inte uppfyller kravet på självständighet och ekonomisk aktivitet i artikel 4.1 är icke-skattskyldiga. Ett typexempel på en icke-skattskyldig är en privatperson,²²⁰ men för vissa andra fall ställer sjätte direktivet upp närmare föreskrifter. Kravet på självständighet i artikel 4.1 undantar anställda och andra personer som är knutna till en arbetsgivare genom anställningsavtal eller dylikt, från att vara skattskyldiga, enligt artikel 4.4. Vidare undantas i artikel 4.5 stater, offentligrättsliga organ och regionala och lokala myndigheter från att vara skattskyldiga, om de utför verksamheten i egenskap av offentlig myndighet. Om de bedriver en verksamhet, som kan anses konkurrera med privata företag, skall verksamheten medföra skattskyldighet, eftersom det annars skulle kunna resultera i konkurrensnedvridningar. Om den offentliga myndigheten både ägnar sig åt, verksamhet i egenskap av offentlig myndighet, och verksamhet som konkurrerar med privata företag, kan myndigheten anses vara skattskyldig vad det rör den privata verksamheten, men inte den andra. Detta innebär att leverantören behöver känna till vilken verksamhet som tjänsten köps in för, för att kunna avgöra vilken regel i artikel 9 som blir tillämplig.

²¹⁵ Rådets direktiv artikel 4.

²¹⁶ Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 4.4.

²¹⁷ *Terra, B* European indirect tax law - VAT and other indirect taxes s. 315-316.

²¹⁸ Rådets sjätte direktiv artikel 4.1.

²¹⁹ C-230/94 Renate Enkler st. 27-29.

²²⁰ *Stensgaard, H* Fradragsret for merværdiafgift s. 105.

Dessutom kan de som egentligen är skattskyldiga bedriva en verksamhet som är undantagen från skatteplikt.²²¹ Om ett bolag endast utför transaktioner som är befriade från skatteplikt, har det inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, då det köper in kunskapstjänster.²²² Om bolaget utför transaktioner som till viss del är skattepliktiga och till viss del inte, får endast avdrag för mervärdesskatt göras för de tjänster som köps in för de skattepliktiga transaktionerna.²²³ Det är dock inte personerna i sig som är icke-skattskyldiga, utan det är transaktionerna som sådana som är befriade från skatteplikt.²²⁴ *CFE* menar att när det rör, exempelvis offentliga myndigheter, eller andra företag som bedriver både verksamhet som är skattepliktig och sådan som inte är det, så uppstår problem med om tjänsten köpts in till den verksamhet som är skattepliktig eller inte.²²⁵ Hur detta problem skall lösas kan vara avgörande för vart tjänsten skall anses tillhandahållen.

Från reglerna i direktivet och EG-domstolens rättspraxis kan utläsas att många personer omfattas av begreppet skattskyldig. *Westberg* är också av uppfattningen att begreppet skattskyldig person skall ges en vid innebörd.²²⁶ *CFE* menar dock att det råder en oenhetlig tolkning av begreppet skattskyldig, trots att nyckelfrågan för var en tjänst skall anses tillhandahållen är om kunden är skattskyldig eller inte.²²⁷ I vissa medlemsstater anses en skattskyldig person vara den som bedriver ekonomisk aktivitet, enligt artikel 4 i sjätte direktivet, medan andra anser att det är en kund som har ett mervärdesskatterättsligt identifikationsnummer, enligt artikel 22.1 d i sjätte direktivet.²²⁸ Att begreppet tolkas på samma sätt i medlemsstaterna är nödvändigt för att få en enhetlig tolkning, som resulterar i att tjänsterna anses tillhandahållna enligt samma regler, oavsett mellan vilka medlemsländer handeln sker.

Sammanfattningsvis kan konstateras att tolkningen av begreppet skattskyldig kan vara avgörande för vilken regel i artikel 9 som blir tillämplig. I artikel 4 i sjätte direktivet ges en definition av begreppet skattskyldig. Enligt denna definition, är varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat skattskyldig. Om det är definitionen skattskyldig, såsom den definieras i artikel 4, som avses i artikel 9 framgår inte av sjätte direktivet. I vissa medlemsstater används andra definitioner. Begreppet kompliceras också utav att en offentlig myndighet kan vara till viss del skattskyldig och till viss del inte, samt att en skattskyldig kan bedriva en verksamhet som inte omfattas av skatteplikt. Vilken innebörd begreppet ges, kan vara avgörande för platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster.²²⁹

²²¹ Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 13.

²²² Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 17.2.

²²³ Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 17.2.

²²⁴ *Stensgaard, H* Fradragsret for merværdiafgift s. 121 med hänvisningar.

²²⁵ *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 378-379.

²²⁶ *Westberg, B* Nordisk mervärdesskatt s. 156.

²²⁷ *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 378.

²²⁸ *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 378.

²²⁹ Se närmare avsnitt 5.2.3.

4.6 Begreppet fast driftställe i artikel 9.1 och 9.2

Begreppet fast driftställe förekommer både i artikel 9.1 och 9.2 e. För att avgöra vad som utgör platsen för tillhandahållandet, är det därför viktigt att veta hur begreppet fast driftställe definieras. Sjätte direktivet innehåller ingen definition av fast driftställe och ett fast driftställe inom mervärdesskatterätten är inte nödvändigtvis detsamma som ett inkomstskatterättsligt fast driftställe, eftersom de bedöms enligt olika regler.²³⁰ Avgörande för hur begreppet skall tolkas är därför praxis från EG-domstolen.

EG-domstolen har slagit fast att bestämmelserna i artikel 9 saknar betydelse för transaktioner mellan ett bolag hemmahörande i en medlemsstat och en av dess filialer hemmahörande i en annan medlemsstat.²³¹ Domstolen har uttalat att artikel 9.1 i sjätte direktivet tar sikte på fastställande av den skattskyldiga personen när fråga är om transaktioner mellan en filial och tredje man.²³² Artikel 9 är därmed inte tillämplig på transaktioner mellan ett bolag och dess filial, utan måste innefatta transaktioner från eller till en tredje man.

De rättsfall som belyser begreppet fast driftställe har alla behandlat leverantörens fasta driftställe. Enligt artikel 9.1 skall platsen för tillhandahållandet vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls. Problemet med begreppet fast driftställe uppstår när leverantören kan knytas till flera platser, eftersom frågan då uppstår om vilken plats som tjänsten skall anses levererad ifrån.

Domstolen har i sin praxis fastslagit att den plats där leverantören har etablerat sin rörelse (huvudkontoret) skall vara den främsta anknytningspunkten. Hänsyn till ett annat driftställe, från vilket tjänsten tillhandahålls, kan endast tas i det fall då anknytningen till leverantörens huvudkontor inte leder till en rationell lösning ur skattesynpunkt eller framkallar en konflikt med en annan medlemsstat.²³³ Från domstolens rättspraxis framgår att det fasta driftstället måste ha ett visst mått av beständighet i form av de tillgångar, både tekniska och personella, som krävs för att tillhandahålla de aktuella tjänsterna.²³⁴ Om så inte är fallet kan det fasta driftstället överhuvudtaget inte komma ifråga som platsen för tillhandahållandet av tjänsterna.²³⁵ Dessutom måste det fasta driftstället ha en oberoende ställning i förhållande till huvudkontoret.²³⁶ Enligt *Terra* leder detta till att leverantörens etableringsställe skall utgöra det främsta anknytningskriteriet, vilket innebär att huvudkontoret skall anses vara den som tillhandahåller tjänsten i fall då det är oklart om tjänsten tillhandahållits från huvudkontoret eller det fasta driftstället.²³⁷ Enligt *Terra* så undersöks egentligen aldrig från vil-

²³⁰ *Kogels*, *HEC Tax Review* s. 117-118.

²³¹ Mål C-210/04 Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc inte rapporterad än i ECR (FCE Bank), st. 38.

²³² Mål C-210/04 FCE Bank st. 38.

²³³ Mål C-231/94 Faaborg-Gelting st. 16.

²³⁴ Mål C-231/94 Faaborg-Gelting st. 17.

²³⁵ Mål C-231/94 Faaborg-Gelting st. 17.

²³⁶ Mål C-260/95 Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S [1997] REG I-01005 st. 25.

²³⁷ *Terra*, *B European indirect tax law - VAT and other indirect taxes* s. 407.

ken etablering tjänsten tillhandahållits, utan EG-domstolens tolkning går ut på att fastställa om det existerar ett fast driftställe, som tjänsten tillhandahållits från.²³⁸

Baserat på denna praxis bör, för att en kunskapstjänst skall anses tillhandahållen från ett fast driftställe, krävas att de tillgångar, framförallt personella i fall rörande kunskapstjänster, som krävs för att utföra tjänsterna, finns på det fasta driftstället. Detta med anledning av att kunskapsföretagens resurser nästan uteslutande består av kunskap, vilken finns hos de anställda. Det räcker inte att öppna upp ett fast driftställe i ett land med låg mervärdesskatt och sedan hävda att det är det fasta driftställe som tillhandahåller tjänsterna. Det krävs att det faktiskt finns personal som tillhandahåller de aktuella tjänsterna på det fasta driftstället, samt att driftstället har en oberoende ställning gentemot huvudkontoret, för att det fasta driftstället överhuvudtaget kan komma ifråga som platsen för tillhandahållandet. Även om så är fallet kan dock tjänsten ändå anses tillhandahållen från huvudkontoret, eftersom det utgör den främsta anknytningspunkten. Dessutom kan hänsyn till ett fast driftställe endast tas då anknytningen till huvudkontoret inte leder till en rationell lösning ur skattesynpunkt eller framkallar en konflikt med en annan medlemsstat.

Enligt artikel 9.2 e är platsen för tillhandahållandet där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls. Problem med begreppet fast driftställe uppkommer om kunden kan knytas till flera platser. Om så är fallet uppstår nämligen frågan om vilken av dessa etableringar som är mottagare av tjänsten. Även om det inte finns någon praxis som belyser hur fast driftställe skall tolkas i samband med artikel 9.2 e, bör begreppet tolkas på samma sätt som vad det rör leverantörens fasta driftställe.²³⁹ Det innebär att kundens huvudkontor skall utgöra den främsta anknytningspunkten och att tjänsten skall anses tillhandahållen dit i oklara fall. Detta innebär också att det inte är relevant att undersöka vilket driftställe som faktiskt använder eller nyttjar tjänsten.²⁴⁰

Detta leder sammantaget till att ett fast driftställe utgör ett sekundärt anknytningskriterium, då det skall avgöras vart en tjänst skall anses tillhandahållen. I första hand skall alltså en tjänst anses tillhandahållen till en kunds huvudkontor, då artikel 9.2 e är tillämplig och från en leverantörs huvudkontor, då artikel 9.1 är tillämplig. För att ett fast driftställe överhuvudtaget skall komma ifråga som platsen för tillhandahållandet, måste det ha ett visst mått av beständighet och oberoende. *CFE* menar dock att EG-domstolens tolkning av fast driftställe inte följs av samtliga medlemsstater, utan att de använder andra definitioner.²⁴¹ Detta kan leda till att tjänsten anses tillhandahållen på en annan plats än vad som skulle vara fallet om EG-domstolens tolkning av fast driftställe tillämpades. Detta kan då påverka vart tjänsten anses tillhandahållen.²⁴²

²³⁸ *Terra*, B European indirect tax law - VAT and other indirect taxes s. 406-407.

²³⁹ *Terra*, B European indirect tax law - VAT and other indirect taxes s. 407.

²⁴⁰ *Terra*, B European indirect tax law - VAT and other indirect taxes s. 407.

²⁴¹ *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 378.

²⁴² Se avsnitt 5.2.3 och 5.2.4.

4.7 Förekomsten av tolkningsproblem i artikel 9

För att avgöra platsen för tillhandahållandet, som uppsatsen syftar till, är det av stor vikt att veta hur artikel 9 skall tolkas. Det står klart att regeln orsakar ett flertal tolknings- och gränsdragningsproblem. Vissa av dem rör olika begrepp såsom fast driftställe, skattskyldig och advokat. Andra rör förhållandet mellan olika regler. Var skall en tjänst, som är sammansatt av olika delar, anses tillhandahållen? Vilka tjänster omfattas av artikel 9.1 och vilka omfattas av artikel 9.2? Om en tjänst omfattas av artikel 9.2 under vilken bestämmelse hör den då?

För att lösa dessa problem måste begreppen i sjätte direktivet ges en autonom EG-rättslig innebörd, så att de innebär detsamma i samtliga medlemsländer. Frågan är då hur detta skall kunna åstadkommas. Fler tillämpningsförfordningar skulle kunna vara en lösning på vissa tolkningsproblem, men det kan vara tveksamt om enighet kan uppnås mellan medlemsstaterna, för att detta skall vara ett alternativ.²⁴³ Att tillämpningsförfordningarna inte utformats på ett mer generellt sätt kan vidare vara ett problem.²⁴⁴ Detta följer av att det uppstår nya former av tjänster, eller nya sätt att tillhandahålla tjänster. När reglerna inte är mer generellt utformade kan de inte tillämpas på några andra tjänster än de som specifikt räknas upp.

Van der Corput menar att EG-domstolen visserligen utgör det viktigaste instrumentet för att harmonisera lagstiftningen i sjätte direktivet, men att om EG-domstolen ensam skall driva detta arbete framåt, så kommer det ta tid lång innan harmonisering uppnås.²⁴⁵ Han anser att en lösning skulle vara att införa ett så kallat Explanatory Memorandum till direktiv och förordningar, där rådet och kommissionen förklarar detaljerna och omständigheterna bakom lagstiftningen.²⁴⁶ Detta skulle kunna vara ett bra alternativ för att uppnå en mer enhetlig tolkning. Problemet med detta förslag, och även med EG-domstolens praxis, är att skattemyndigheterna i medlemsstaterna inte alltid tolkar dessa på samma sätt. Det första steget borde därför vara att utforma lagstiftningen på ett sådant sätt så att risken för att olika tolkningsproblem och gränsdragningsproblem uppstår minimeras. Vissa begrepp, såsom fast driftställe, borde också definieras i lagstiftningen. När tolkningsproblem ändå uppstår är tillämpningsförfordningar, EG-domstolens avgöranden och förarbeten, såsom Explanatory Memorandum, ett bra sätt att få till stånd en mer enhetlig tillämpning. Vilka konsekvenser tolkningen av artikel 9 och förekomsten av tolkningsproblem och en oenhetlig tolkning får på platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster behandlas i nästa kapitel.

²⁴³ *Van der Corput*, *W International VAT Monitor* s. 122.

²⁴⁴ *Van der Corput*, *W International VAT Monitor* s. 122.

²⁴⁵ *Van der Corput*, *W International VAT Monitor* s. 114 och 123.

²⁴⁶ *Van der Corput*, *W International VAT Monitor* s. 122-123.

5 Platsen för tillhandahållandet av kunskaps tjänster

5.1 Inledning

Syftet med uppsatsen är att utreda platsen för tillhandahållandet av kunskaps tjänster. I kapitel 4 behandlas hur artikel 9 skall tolkas och med den analysen som grund utreds här platsen för tillhandahållandet. I detta kapitel diskuteras först hur artikel 9 i sjätte direktivet skall tillämpas på handeln mellan två personer i EU-området. Analysen för detta avsnitt inleds med var en sammansatt tjänst skall anses tillhandahållen, samt vilken regel i artikel 9 som blir tillämplig då gränsdragningsproblem föreligger. Därefter jämförs resultatet av att ursprungslandsprincipen, respektive destinationslandsprincipen tillämpas. I nästa avsnitt behandlas hur reglerna fungerar vid handel med ett tredje land. Denna del är uppdelade i kunskaps tjänster som levereras till ett tredje land, respektive köps in från ett tredje land. I samband med detta behandlas också hur artikel 9.3, vid handel med ett tredje land, kan påverka platsen för tillhandahållandet. Eftersom uppsatsen också syftar till att undersöka när tillämpningen av artikel 9 kan orsaka dubbel- eller icke-beskattning, eller på annat sätt en snedvridning av konkurrensen, belyses detta särskilt.

5.2 Vid gränsöverskridande handel inom EU

5.2.1 Av sammansatta tjänster

Om en sammansatt tjänst tillhandahålls, måste det först avgöras om tjänsten består av en eller flera prestationer, eftersom detta avgör vart tjänsten skall anses tillhandahållen.²⁴⁷ Om en tjänst tillhandahålls, som exempelvis innehåller både utbildningsmoment och konsultmoment, kan frågan uppkomma om vart tjänsten skall anses tillhandahållen. Är det där kunden är etablerad enligt 9.2 e eller där tjänsten fysiskt utförs enligt 9.2 c? Denna fråga blir relevant om kunden är etablerad i en medlemsstat och utbildningen utförs i en annan medlemsstat, eftersom vilken regel som tillämpas avgör vilken av medlemsstaterna som har rätt att mervärdesbeskatta tjänsten. För att avgöra om denna tjänst består av en prestation eller flera prestationer måste det undersökas vad som är kännetecknande för prestationen. Om det framkommer att den sammansatta transaktionen består av två fristående prestationer blir olika regler tillämpliga när det gäller platsen för tillhandahållandet.²⁴⁸ Detta innebär i mitt exempel att utbildningstjänsten skall anses tillhandahållen där den fysiskt utförs, enligt 9.2 c och att konsulttjänsten skall anses utförd där kunden är etablerad, enligt 9.2 e.

Om det däremot är frågan om en enda prestation är platsen för tillhandahållandet en och samma.²⁴⁹ I detta fall måste det avgöras om tjänsten skall beskattas enligt 9.2 c eller 9.2 e. Tjänsten skall då anses tillhandahållen enligt huvudsaklighetsprincipen. Om konsulttjänsten i exemplet ovan utgör den huvudsakliga prestationen i den sammansatta tjänsten skall den enligt denna metod beskattas enligt 9.2 e tredje strecksatsen, men om däremot den huvudsakliga prestationen är utbildningstjänsten så skall den beskattas enligt 9.2 c.

²⁴⁷ Se avsnitt 4.3.1.

²⁴⁸ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott, mål C-41/04 Levob st. 62.

²⁴⁹ Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott, mål C-41/04 Levob st. 63.

Eftersom artikel 9.2 e inte är tillämplig på icke-skattskyldiga, uppkommer inte exakt samma problematik med sammansatta transaktioner, som för skattskyldiga. Det finns dock fall där liknande problem kan uppstå. I dessa fall kan en sammansatt transaktion bestå av en sammansatt tjänst som till viss del omfattas av artikel 9.1 och till viss del omfattas av artikel 9.2 a eller 9.2 c.

5.2.2 När gränsdragningsproblem föreligger

Även om en tjänst inte är sammansatt kan problem uppkomma om hur den skall klassificeras. När en kunskapstjänst tillhandahålls måste det avgöras vilken bestämmelse i artikel 9 som tjänsten hör hemma under, eftersom detta kan vara avgörande för vart tjänsten skall anses tillhandahållen och därmed beskattas. Det kan föreligga gränsdragningsproblem mellan artikel 9.1 och 9.2 eller mellan olika regler i artikel 9.2.

När det gäller skattskyldiga kan gränsdragningsproblem uppstå mellan 9.2 e och 9.1. För att avgöra om tjänsten omfattas av artikel 9.2 e måste det undersökas om tjänsten är av den sort som vanligtvis och huvudsakligen tillhandahålls av de yrkesgrupper som räknas upp i bestämmelsen.²⁵⁰ Om så är fallet blir artikel 9.2 e tredje strecksatsen tillämplig och tjänsten beskattas där kunden är etablerad, enligt destinationslandsprincipen. Om så inte är fallet går tolkningen vidare till att undersöka om syftet med tjänsten är detsamma som syftet med någon av de tjänster som räknas upp i bestämmelsen. Om det framkommer att syftet är detsamma omfattas den av artikel 9.2 e tredje strecksatsen och tjänsten anses tillhandahållen enligt destinationslandsprincipen. Om syftet inte är detsamma blir istället huvudregeln i artikel 9.1 tillämplig och ursprungslandsprincipen tillämpas.

Denna tolkning kan vara svår att göra för inblandade parter och det finns inget som garanterar att samtliga kommer fram till samma resultat. Det finns dessutom uppgifter om att tolkningen i *Hoffmann* målet i praktiken inte har efterlevts, eftersom det skulle leda till stora problem för skiljedomssektorn.²⁵¹ Detta kan leda till att tjänsten kommer att dubbel- eller icke-beskattas, eftersom det därmed inte råder enhetlig tolkning inom gemenskapen.

Om exempelvis ett svenskt företag säljer en juristtjänst till ett tyskt företag och svenska myndigheter anser att tjänsten *inte* omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen, utan av artikel 9.1 kommer den kräva att det svenska företaget belägger tjänsten med svensk mervärdesskatt, eftersom leverantören är etablerad i Sverige. Om den tyska myndigheten däremot anser att tjänsten omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen kommer den kräva att det tyska företaget belägger tjänsten med tysk mervärdesskatt, eftersom kunden är etablerad i Tyskland. Resultatet blir således dubbelbeskattning. Detta kan i sin tur leda till en snedvridning av konkurrensen, eftersom det tyska företaget i framtiden sannolikt kommer att undvika att köpa den sortens tjänster från svenska företag. Kunden kommer istället att vända sig till en leverantör i det egna landet eller till en leverantör i annan medlemsstat där myndigheterna gör en annan bedömning.

Resultat blir det motsatta om samma sorts tjänst istället tillhandahålls från ett tyskt företag till en svensk kund. De tyska skattemyndigheterna kommer då att anse att tjänsten är tillhandahållen i Sverige, eftersom det är där kunden är etablerad. Svenska myndigheter anser att tjänsten skall mervärdesbeskattas där leverantören är etablerad, det vill säga i Tyskland,

²⁵⁰ Se närmare avsnitt 4.4.

²⁵¹ *Amand*, C European Taxation s. 268 med hänvisningar.

och kräver därför inte att tjänsten beläggs med svensk mervärdesskatt. Resultat blir i detta fall att tjänsten helt undgår mervärdesbeskattning. Detta kan också resultera i snedvridning av konkurrensen, eftersom det svenska företaget då kan köpa tjänster från Tyskland som inte beläggs med mervärdesskatt.

Denna typ av problem förekommer inom EU idag bland annat vad det gäller management tjänster, där vissa medlemsstater anser att de utgör tjänster som skall beskattas där kunden är etablerad, medan andra anser att de utgör tjänster som skall beskattas där leverantören är etablerad.²⁵² Detta leder till att dessa typer av tjänster kan komma att dubbel- eller icke-beskattas. *Amand* menar att eftersom direktivet refererar till vanligt språkbruk, vilket kan variera från medlemsstat till medlemsstat, och inte till koncept som är gemensamt accepterade av alla medlemsstater, så kan dessa frågor uppkomma för många olika ekonomiska aktiviteter.²⁵³

Vidare kan vid tillhandahållanden till skattskyldiga problem uppkomma om tjänsten omfattas av artikel 9.2 e eller någon annan bestämmelse i artikel 9.2. Det har konstaterats att vissa medlemsstater beskattar alla konsulter som ger fastighetsrelaterade råd enligt 9.2 a, oavsett om tjänsten är relaterad till en specifik fastighet eller inte.²⁵⁴ Om medlemsstaterna tolkar bestämmelsen på skilda sätt kan detta resultera i dubbel- eller icke-beskattning. Detta kan ske om fastigheten finns i ett land, medan kunden finns i ett annat land, och de inblandade ländernas myndigheter tolkar reglerna på skilda sätt.

När det gäller förhållandet mellan artikel 9.2 e och artikel 9.2 c kan även här uppstå konsekvenser i form av dubbel- eller icke-beskattning, eftersom tjänsten antingen skall anses tillhandahållen där den utförs eller där kunden är etablerad. Problemet uppkommer om inte dessa platser sammanfaller och skattemyndigheterna i medlemsstaterna gör en oenhetlig tolkning. När det gäller förhållandet mellan olika strecksatser i artikel 9.2 e kan frågan uppkomma under vilken av dessa tjänsten hör hemma. Om en medlemsstat anser att tjänsten utgör en konsulttjänst, som omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen och en annan medlemsstat anser att tjänsten är en finansieringstjänst, som omfattas av artikel 9.2 femte strecksatsen kommer dock tjänsten i båda fallen anses tillhandahållen där kunden är etablerad. I sådan situation finns det således ingen risk för dubbel- eller ickebeskattning, eftersom tjänsten anses tillhandahållen där kunden är etablerad i båda fallen.

När det gäller skattskyldiga är risken för tolknings- och gränsdragningsproblem stor, eftersom en kunskapstjänst kan anses tillhandahållen enligt 9.1, 9.2 a eller 9.2 c eller under någon av reglerna i 9.2 e. I vissa fall gör det ingen skillnad, eftersom tjänsten anses tillhandahållen där köparen finns i båda fallen, men i andra fall kan det ha betydelse. Klart är att tolkningsproblemen som artikel 9 orsakar kan leda till att en tjänst dubbel- eller icke-beskattas, vilket snedvrider konkurrensen. De komplexa reglerna i sig, anser jag, kan verka hämmande på handeln med kunskapstjänster mellan medlemsstaterna. En kund kan tveka om han skall köpa in tjänster från utlandet på grund av osäkerheten om hur den kommer att behandlas mervärdesskatterättsligt. Detta kan resultera i en snedvridning av konkurrensen på så sätt att kunden hellre anlitar en inhemsk leverantör än en utländsk. Även leveran-

²⁵² *Amand*, *C European Taxation* s. 269 och *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, *Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services* s. 379.

²⁵³ *Amand*, *C European Taxation* s. 269.

²⁵⁴ Se avsnitt 4.3.2.

törer kan hindras av att lagstiftningen är för krånglig, genom att de avstår att tillhandahålla sina tjänster till andra länder.

Eftersom artikel 9.2 e inte är tillämplig på tillhandahållanden, till icke-skattskyldiga med hemvist i EU, uppkommer inte någon gränsdragningsproblematik gentemot den bestämmelsen. Gränsdragningsproblem mellan olika regler för icke-skattskyldiga kan dock uppkomma mellan artikel 9.1 och artikel 9.2 c eller artikel 9.2 a. I detta fall kan precis som vid tillhandahållanden till skattskyldiga konsekvensen bli dubbel- eller icke-beskattning om inte platsen där leverantören är etablerad sammanfaller med platsen där tjänsten fysiskt utförs, respektive där den fasta egendomen finns, och om skattemyndigheterna i medlemsstaterna inte gör en enhetlig tolkning. Systemet för icke-skattskyldiga leder till att betydligt färre tolkningsproblem uppkommer, än vid tillhandahållanden till skattskyldiga, eftersom problematiken om vilka tjänster som omfattas av artikel 9.2 e inte blir aktuell. För skattskyldiga måste i varje fall undersökas om tjänsten omfattas av artikel 9.2 e, men eftersom regeln inte tillämpas på icke-skattskyldiga behöver detta inte göras. I detta fall kommer de flesta kunskapstjänster att beskattas där leverantören är etablerad och de enda undantag som kan aktualiseras är de under 9.2 a och 9.2 c. Detta ökar chansen för att skattemyndigheterna tolkar bestämmelsen enhetligt, vilket i sin tur leder till att risken för dubbel- och icke-beskattning minskar. Vidare är regeln väldigt lätt att tillämpa för säljaren, eftersom det enda han behöver känna till är skattesystemet och skattesatserna i sitt eget land. Att ett system är enkelt och inte orsakar extra kostnader för företagen anser jag kan leda till en ökad handel över gränserna inom EU.

5.2.3 Vid tillämpning av artikel 9.2 e och destinationslandsprincipen

I artikel 9.2 e tredje strecksatsen återfinns olika typer av kunskapstjänster. I 9.2 e anges det att platsen för tillhandahållandet åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen, men inte i samma land som leverantören, skall vara där kunden 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. Detta görs enligt omvänd skattskyldighet, vilket innebär att det är kunden som ansvarar för skattebetalningen.²⁵⁵

När en tjänst tillhandahålls, som omfattas av artikel 9.2 e, till en kund i annat EU-land, måste det först avgöras om köparen är skattskyldig eller inte. Detta på grund av att artikel 9.2 e endast tillämpas på skattskyldiga personer, vad det gäller tillhandahållanden inom EU. För icke-skattskyldiga inom EU blir istället artikel 9.1 tillämplig, som är baserad på ursprungslandsprincipen. Det är alltså viktigt att känna till hur det avgörs om kunden är skattskyldig eller inte. Då det förekommer olikheter mellan medlemsstaterna om hur begreppet skattskyldig i artikel 9 skall tolkas finns det risk för att tjänsten kommer att dubbelbeskattas eller icke-beskattas.²⁵⁶ Om en leverantör i Sverige tillhandahåller en tjänst till en kund i Danmark måste leverantören ta reda på om kunden är skattskyldig eller inte. Om myndigheterna i Sverige anser att kunden inte är skattskyldig, eftersom han inte har ett mervärdesskatterättsligt identifikationsnummer, kommer de att anse att tjänsten skall beskattas av leverantören i Sverige, enligt artikel 9.1. Om myndigheterna i Danmark däremot anser att kunden är skattskyldig, enligt definitionen i artikel 4 i sjätte direktivet, kommer de att anses att tjänsten skall beskattas där kunden är etablerad och kräva att kunden belägger

²⁵⁵ 77/388/EEG Artikel 21.1 b.

²⁵⁶ Se avsnitt 4.5.

tjänsten med dansk mervärdesskatt. Om så skulle vara fallet skulle tjänsten komma att dubbelbeskattas. Det motsatta skulle inträffa om en dansk leverantör tillhandahåller en tjänst till en svensk kund. Myndigheterna i Danmark skulle då anse att ingen dansk mervärdesskatt skall tas ut, eftersom tjänsten är tillhandahållen i Sverige. De svenska myndigheterna anser dock inte att kunden är skattskyldig och finner därför att tjänsten är tillhandahållen i Danmark. För att undvika fall av dubbel- eller icke-beskattning måste följaktligen begreppet skattskyldig tolkas enhetligt av medlemsstaterna, eftersom det avgör vilken bestämelse i artikel 9 som är tillämplig.

När artikel 9.2 är tillämplig leder det till att tjänsten mervärdesbeskattas med den skattesats, som råder där kunden är etablerad. Om en kund i Danmark köper in en kunskapstjänst från Tyskland, som har en skattesats på 16 procent eller från Sverige, som har en på 25 procent,²⁵⁷ är därmed irrelevant, eftersom tjänsten ändå kommer att beskattas med den skattesats som är tillämplig i Danmark. Detta för med sig att kunden i sitt val av leverantör, inte styrs av att köpa sina tjänster från en leverantör i en medlemsstat med låg mervärdesskatt. Detta leder i sin tur till att leverantören inte behöver placera om sin verksamhet till ett land med låg mervärdesskatt för att dra nytta av den fördel det skulle kunna ge honom. Principen leder således till en mer konkurrensneutral situation.

När en tjänst omfattas av artikel 9.2 e anses den tillhandahållen där kunden är etablerad. Om kunden endast har en plats för sin etablering, beskattas tjänsten där kunden är etablerad, men om kunden kan knytas till flera platser uppstår frågan om vilken av dessa etableringar som är mottagare av tjänsten. Det främsta anknytningkriteriet skall vara kundens huvudkontor, men alla medlemsstater tolkar inte begreppet på samma sätt.²⁵⁸ Om skattemyndigheterna i Sverige anser att tjänsten tillhandahållits till en kunds fasta driftställe i Sverige, medan Finlands skattemyndigheter anser att tjänsten är tillhandahållen till kundens huvudkontor i Finland, kommer båda staterna kräva att tjänsten mervärdesbeskattas. Resultat blir således dubbelbeskattning.

5.2.4 Vid tillämpning av artikel 9.1 och ursprungslandsprincipen

Vid tillhandahållandet av en kunskapstjänst till en icke-skattskyldig blir artikel 9.1 tillämplig. Detsamma gäller tillhandahållanden till skattskyldiga, när tjänsten inte omfattas av artikel 9.2 e. Artikel 9.1 stadgar att platsen för tillhandahållandet av en tjänst, skall vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. Det innebär att ursprungslandsprincipen tillämpas. Detta gäller exempelvis för tjänster utförda av skiljedomare, vilket var fallet i målet *Hoffmann*.²⁵⁹ Resultatet av detta blir att tjänsten kommer att beskattas enligt ursprungslandsprincipen. Målet illustrerar väl vilka konsekvenser en sådan tolkning får. Vid ett skiljedomsförfarande kommer parternas advokater att beskattas enligt destinationslandsprincipen, det vill säga där kunden är etablerad, medan skiljedomaren kommer att beskattas, enligt ursprungslandsprincipen, det vill säga i det land där skiljedomaren är etablerad.

²⁵⁷ VAT rates applied in the Member States of the European Community s. 3.

²⁵⁸ Se avsnitt 4.6.

²⁵⁹ Mål C-145/96 Hoffmann, se avsnitt 4.4.

I målet *Hoffmann* var dessutom frågan om tjänsten tillhandahållits parterna eller Internationella Handelskammaren med säte i Paris, som enligt fransk lag är undantagen från mervärdesskatteplikt. Till vilken part tjänsten tillhandahållits och om personen är skattskyldig eller inte har naturligtvis en avgörande roll för tillämpningen av artikel 9.2 e, men EG-domstolen ansåg att frågan inte omfattades av frågorna som den nationella domstolen ställt och lämnade åt den nationella domstolen att avgöra detta.²⁶⁰ Generaladvokaten ansåg i sitt förslag till avgörande att det skulle vara ologiskt att skiljedomaren behandlades på ett annat sätt än advokaterna i mervärdesskattehänseende vid ett skiljedomsförfarande, samt att detta skulle kunna ha en ogynnsam verkan på valet av gemenskapen som en plats för skiljedomsförfaranden.²⁶¹ Internationella handelskammaren har uttalat att även om skiljedomarnas arvoden inte omfattar mervärdesskatt, så är de skiljedomare som är skyldiga att betala sådan skatt berättigade att erhålla den från parterna.²⁶² Detta kan få konsekvensen att kunden drar sig för att anlita skiljedomare från EU eller anlitar skiljedomare inom EU som är etablerade i ett land som har en låg mervärdesskattesats på sådana tjänster.

De skattemässiga konsekvenserna för en skiljedomares val av etableringsland innebär att om skiljedomaren etablerar sig i Sverige skulle 25 procent mervärdesskatt utgå på hans tjänster, medan om han istället etablerade sig i Tyskland skulle 16 procent mervärdesskatt utgå på hans tjänster.²⁶³ Detta kan i sin tur resultera i att skiljedomaren väljer att etablera sig i en medlemsstat med låg mervärdesskattesats eller i ett land utanför EU, för att dra nytta av den fördel detta skulle kunna ge honom. Att tjänsteleverantörerna placerar sig i EU-länder med låg mervärdesskatt är såklart negativt för de länder som har en hög mervärdesskatt, såsom Danmark och Sverige. Regeln kan således orsaka en snedvridning av konkurrensen, eftersom skattesatserna inte är harmoniserade inom EU. Systemet kräver en långtgående harmonisering av mervärdesskatten, vilket inte har uppnåtts.

Flertalet av de tjänster som återfinns i artikel 9.2 består i att applicera och realisera personliga kvaliteter, kunskaper och färdigheter. Om ursprungslandsprincipen skulle tillämpas på dessa typer av tjänster skulle leverantörerna lätt kunna flytta sin etablering till lågskatteländer.²⁶⁴ Kunskaps tjänster är ofta av den karaktären att verksamheten i stort sett skulle kunna placeras vart som helst i världen. En användning av destinationslandsprincipen, istället för ursprungslandsprincipen är därför lämplig om dessa problem skall undvikas. De kunskaps tjänster kunden köper in kommer då att beläggas med den mervärdesskattesats som gäller där han är etablerad, oavsett i vilket land leverantören av hans tjänster är etablerad.

För personer som inte är skattskyldiga och därmed inte kan dra av ingående mervärdesskatt kan valet av vart de köper sina kunskaps tjänster påverkas i ännu högre utsträckning än vid köp av skattskyldiga. Om destinationslandsprincipen skulle tillämpas på tillhandahållanden till icke-skattskyldiga, kan dock problem uppkomma med hur det skall kunna kontrolleras att kunden verkligen mervärdesbeskattar den inköpta tjänsten. Vid tillhandahållanden till icke-skattskyldiga uppkommer också problemet med att lokalisera platsen för privatperso-

²⁶⁰ Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly, mål C-145/96 Hoffmann st. 14-16.

²⁶¹ Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly, mål C-145/96 Hoffmann st. 23.

²⁶² Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly, Mål C-145/96 Hoffmann st. 14.

²⁶³ VAT rates applied in the Member States of the European Community s. 3.

²⁶⁴ Opinion of Advocate General Fennelly, mål C-327/94 Dudda st. 37.

nens hemvist.²⁶⁵ Om kunden exempelvis arbetar i ett land där han bor under veckorna, men bor i ett annat land under helgerna och har en sommarstuga i ytterligare ett land, var skall då tjänsten anses tillhandahållen?

När det fastslagits att artikel 9.1 är tillämplig kan frågan uppkomma om var tjänsten faktiskt tillhandahållits ifrån. Om leverantören endast har en plats för sin etablering beskattas tjänsten i det land där leverantören är etablerad. Om leverantören däremot kan knytas till flera medlemsstater uppkommer frågan om vart tjänsten skall anses tillhandahållen. Om skattemyndigheterna i en medlemsstat anser att tjänsten är tillhandahållen från ett fast driftställe i deras medlemsstat, medan en annan medlemsstats skattemyndighet anser att tjänsten är tillhandahållen från huvudkontoret, kommer båda staterna kräva att tjänsten mervärdesbeskattas. Resultat blir således dubbelbeskattning. *CFE* menar att EG-domstolens tolkning av fast driftställe inte följs av samtliga medlemsstater, vilket resulterar i dubbelbeskattning.²⁶⁶ *Terra* anser att det är anmärkningsvärt att det inte ges någon definition i direktiven och att den enda vägledning som finns att tillgå är den från EG-domstolen.²⁶⁷

5.3 Vid gränsöverskridande handel med tredje land

5.3.1 Kund i tredje land

I 9.2 e anges det att platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen skall vara där kunden 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. Det innebär att både skattskyldiga och icke-skattskyldiga omfattas av bestämmelsen och att det inte som vid handeln mellan två EU-länder behöver avgöras om kunden är skattskyldig eller inte.

Det behöver dock avgöras om tjänsten omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen eller inte. För att artikel 9.2 e skall bli tillämplig, vid försäljningen av tjänster till en kund i tredje land, krävs att de faller under de uppräknade tjänsterna i bestämmelsen. Samma tolkning som görs av artikeln vad det rör tillhandahållande inom EU blir då aktuell.²⁶⁸ Eftersom det i detta fall endast rör en medlemsstat uppstår dock inte dubbel- eller icke-beskattning som resultat av att en oenhetlig tolkning sker av sjätte direktivet. En snedvridning av konkurrensen kan dock ske, eftersom en kund i ett tredje land kan välja att köpa en tjänst från en leverantör i en medlemsstat som tillämpar artikel 9.2 e, och inte artikel 9.1, på en viss sorts tjänster för att slippa att de mervärdesbeskattas i EU-området.

Om artikel 9.2 e, och därmed destinationslandsprincipen är tillämplig, innebär det att ingen mervärdesskatt tas ut inom EU. Det betyder att om exempelvis ett svenskt kunskapsföretag säljer en tjänst till USA så skall företaget inte ta ut svensk mervärdesskatt på tillhandahållandet. Att ingen mervärdesskatt utgår vid handel med tredje land innebär att exempelvis en advokat som ger råd till en kund etablerad i USA om en affärstransaktion i EU inte kom-

²⁶⁵ *Amand*, C European Taxation s. 270.

²⁶⁶ *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 378.

²⁶⁷ *Terra*, B European indirect tax law - VAT and other indirect taxes s. 404.

²⁶⁸ Se avsnitt 4.4 och 5.2.3.

mer att beskattas i EU.²⁶⁹ Om det tredje landet inte heller beskattar tjänsten kan detta resultera i icke-beskattning. En möjlighet att lösa denna situation av icke-beskattning finns dock med hjälp av artikel 9.3.²⁷⁰

Om artikel 9.1 istället är tillämplig anses tjänsten tillhandahållen där leverantören är etablerad, vilket bland annat är fallet för tjänster utförda av en skiljedomare. Om skiljedomaren är etablerad inom EU, beskattas således tjänsten här. Om kunden inte är skattskyldig eller bedriver verksamhet som inte är skattepliktig blir mervärdesskatten en kostnad, eftersom kunden inte kan få avdrag för den. Även om han skulle kunna få det så innebär det extra administrativt arbete. Domen i *Hoffmann* bidrar till att parterna i en internationell skiljeprocess väljer skiljemän som inte är etablerade i EU-området, eftersom om de skulle göra det måste företaget betala mervärdesskatt.²⁷¹ Om tjänsten beskattas även i ett tredje land, så resulterar detta i att tjänsten dubbelbeskattas. En möjlighet att lösa detta finns dock med artikel 9.3.²⁷²

5.3.2 Leverantör från tredje land

Artikel 9.2 e gäller även ingående tjänster till EU, det vill säga tjänster köpta från en skattskyldig som är etablerad utanför EU av en skattskyldig etablerad inom EU, (eller till och med en icke-skattskyldig inom EU, baserat på artikel 9.3).²⁷³ I detta fall måste först avgöras om tjänsten överhuvudtaget faller in under artikel 9.2 e.²⁷⁴

Om artikel 9.2 e är tillämplig innebär det att när en kund i exempelvis Sverige köper en tjänst från ett tredje land anses tjänsten tillhandahållen i Sverige och således skall tjänsten beläggas med svensk mervärdesskatt. Detta görs enligt omvänd skattskyldighet, vilket innebär att det är kunden som är ansvarig för skattebetalningen.²⁷⁵ Detta försäkras att tjänsten inte undgår beskattning och att inte en kund i EU väljer att köpa sina tjänster från tredje länder med låg eller ingen mervärdesskatt. Det finns dock en risk för att tjänsten dubbelbeskattas, eftersom tjänsten kan komma att beskattas även i det tredje landet, vilket är beroende av vilka regler som tillämpas där. Detta kan lösas med artikel 9.3.²⁷⁶

Om tjänsten inte faller under artikel 9.2 e, blir istället artikel 9.1 tillämplig, vilket bland annat gäller skiljedomartjänster. Det innebär att tjänsten beskattas, där leverantören är etablerad, enligt ursprungslandsprincipen. Ingen mervärdesskatt tas därmed ut inom EU om leverantören är från ett tredje land. Detta kan leda till att en kund hellre väljer att anlita en leverantör etablerad i ett tredje land, vilket snedvrider konkurrensen mellan EU-länder och tredje länder.

²⁶⁹ *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 224.

²⁷⁰ Se avsnitt 5.3.3.

²⁷¹ *Anderson, M och Sköld, N* Skattenytt s. 291.

²⁷² Se avsnitt 5.3.3.

²⁷³ *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 157.

²⁷⁴ Se avsnitt 4.4.

²⁷⁵ 77/388/EEG Artikel 21.1 b.

²⁷⁶ Se avsnitt 5.3.3.

När det gäller en icke-skattskyldig kund i EU sker ingen beskattning inom EU, om det inte finns en regel baserad på artikel 9.3. Detta kan innebära att tjänsten helt undgår beskattning i de fall tjänsten inte heller beskattas där leverantören är etablerad. Det kan också innebära att icke-skattskyldiga väljer att köpa sina tjänster från ett land utanför EU med ingen eller låg mervärdesskatt. Icke-skattskyldiga kan påverkas i än större utsträckning än skattskyldiga, eftersom de inte har någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Detta kan snedvrیدا konkurrensen mellan EU-länder och tredje länder. En fördel med bestämmelsen är att det inte finns någon risk för dubbelbeskattning och att regeln är lätt att tillämpa för inblandade parter.

5.3.3 Artikel 9.3

I artikel 9.3 anges att medlemsstaterna i vissa fall får placera platsen för tillhandahållandet av en tjänst, som faller under artikel 9.2 e, i eller utanför gemenskapen, i syfte att undvika dubbelbeskattning, icke-beskattning eller snedvridning av konkurrensen. Från artikelns lydelse följer att regeln endast tillämpas mellan ett EU-land och ett tredje land. Mellan två EU-länder tillämpas endast artikel 9.1 och 9.2. Det är frivilligt för medlemsstaterna om de vill införa bestämmelser i sin nationella lagstiftning som är baserade på artikel 9.3.²⁷⁷ Eftersom artikel 9.2 e omfattar kunskapstjänster kan artikel 9.3 tillämpas på dessa. För att veta om denna möjlighet utnyttjats eller inte måste varje medlemsstats lagstiftning gås igenom. Detta faller dock utanför syftet med uppsatsen och här belyses endast vilka konsekvenser en tillämpning av artikeln kan få om den används på kunskapstjänster.

Regeln får användas om platsen för tillhandahållandet enligt artikel 9.2 e är inom ett lands territorium, men den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen. När artikel 9.2 e tillämpas och en kunskapstjänst säljs till en kund i ett EU-land, så skall tjänsten anses tillhandahållen i det EU-landet och beläggas med det landets mervärdesskatt. Artikel 9.3 innebär dock att om det egentliga utnyttjandet och användandet av tjänsten sker i ett tredje land, så kan tjänsten anses tillhandahållen där istället. Det innebär att ingen mervärdesskatt kommer att tas ut inom EU. Beroende på hur det tredje landets lagstiftning ser ut så kan en sådan tillämpning av artikeln leda till att dubbelbeskattning undviks, eftersom tjänsten inte kommer att beskattas inom EU-området. Skulle dock det tredje landet inte mervärdesbeskatta tjänsten innebär det istället att tjänsten icke-beskattas.

Regeln kan också användas när platsen för tillhandahållandet enligt artikel 9.2 e ligger utanför gemenskapen, men det egentliga utnyttjandet och användningen äger rum inom landets territorium. Enligt artikel 9.2 e så skall en tjänst som säljs till en kund i ett tredje land anses tillhandahållen där kunden är etablerad, vilket i detta fall innebär att ingen mervärdesskatt tas ut inom EU-området. Men om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsten sker i ett EU-land får tjänsten istället anses tillhandahållen i det landet och beläggas med det landets mervärdesskatt. Om tjänsten inte beskattats i det tredje landet innebär detta att problemet med icke-beskattning blir löst, eftersom tjänsten nu kommer att beskattas i ett EU-land. Om tjänsten dock redan skulle beskattas i det tredje landet blir resultatet istället dubbelbeskattning, vilket regeln syftar till att undvika.

²⁷⁷ Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 9.3.

CFE anser att det finns ett stort antal problem med utformningen av artikel 9.3 i detta hänseende.²⁷⁸ *CFE* påpekar för det första att medlemsstaterna inte måste bevisa att tillämpningen av artikel 9.2 e leder till icke-beskattning eller konkurrensnedvridningar för att införa regler baserade på artikel 9.3.²⁷⁹ En risk med detta kan därför vara att regler, baserade på artikel 9.3, införs endast för att säkerställa att beskattning sker i den egna medlemsstaten, trots att tjänsten redan beskattas i ett tredje land. Kunden i det tredje landet kan då istället välja att anlita en leverantör i en annan medlemsstat, som inte infört regler enligt 9.3, för att undvika att drabbas av dubbelbeskattning. Resultat av tillämpningen av artikel 9.3 blir då att konkurrensen snedvrids, vilket går emot syftet med artikeln. Detta är ett av de problem som *CFE* uppmärksammat.²⁸⁰

Ett annat problem är att begreppen ”egentliga användningen” och ”utnyttjandet” är vaga och dessutom beroende av den tekniska utvecklingen.²⁸¹ Begreppen förekom redan i artikel 6.3 i andra direktivet för att avgöra var en tjänst skulle anses tillhandahållanden.²⁸² När sjätte direktivet infördes ändrades dock detta, bland annat för att undvika just de tolkningsproblem som skulle kunna uppstå om tjänsten skulle anses tillhandahållen där den användes eller nyttjades.²⁸³ Att utforma artikel 9.3 efter samma modell och inte beakta vilka tolkningsproblem de leder till, trots att de är välkända, är därför anmärkningsvärt. Om olika medlemsstater tolkar begreppet på skilda sätt och båda infört regler baserade på artikel 9.3 finns risken att tjänsten inte bara anses använd eller nyttjad i den ena medlemsstaten utan i båda. Om dessutom mervärdesbeskattning sker där kunden är etablerad, det vill säga i ett tredje land, blir konsekvensen att tjänsten kommer att mervärdesbeskattas i tre länder. *Terra* anser att begreppen måste ges en autonom EG-rättslig innebörd och att det är hög tid att begreppet definieras i EG-lagstiftningen.²⁸⁴

CFE anser vidare att det är ett problem att tillämpningen av artikeln varierar mellan medlemsstaterna.²⁸⁵ Alla typer av nationella särregleringar anser jag bidra till att harmoniseringen av mervärdesskattesystemet minskar. Som tidigare nämnts kan det bland annat leda till snedvridningar av konkurrensen. *Terra* anser att artikel 9.3 infördes för att det förutsågs att problem i form av dubbel- och icke-beskattning kunde inträffa, trots att syftet med artikel 9.1 och 9.2 är att just undvika dessa.²⁸⁶ Dessvärre verkar artikel 9.3 inte bidra till att lösa

²⁷⁸ Prepared by the *Confédération Fiscale Européenne*, CFE Opinion Statement on Anti-Abuse Measures Concerning the Place of Supply of Services for VAT Purposes s. 21.

²⁷⁹ Prepared by the *Confédération Fiscale Européenne*, CFE Opinion Statement on Anti-Abuse Measures Concerning the Place of Supply of Services for VAT Purposes s. 21.

²⁸⁰ Prepared by the *Confédération Fiscale Européenne*, CFE Opinion Statement on Anti-Abuse Measures Concerning the Place of Supply of Services for VAT Purposes s. 21.

²⁸¹ Prepared by the *Confédération Fiscale Européenne*, CFE Opinion Statement on Anti-Abuse Measures Concerning the Place of Supply of Services for VAT Purposes s. 21.

²⁸² Se närmare avsnitt 3.3.3.

²⁸³ Se the Explanatory Memorandum to the proposal to the Sixth Directive on VAT, citerat i *Terra, B The Place of Supply in European VAT* s. 54, se närmare avsnitt 3.3.2 och 3.3.3.

²⁸⁴ *Terra, B The Place of Supply in European VAT* s. 222.

²⁸⁵ Prepared by the *Confédération Fiscale Européenne*, CFE Opinion Statement on Anti-Abuse Measures Concerning the Place of Supply of Services for VAT Purposes s. 21.

²⁸⁶ *Terra, B The Place of Supply in European VAT* s. 220.

dessa problem i någon större mån. I själva verket kan en tillämpning artikel 9.3 orsaka problem i form av dubbelbeskattning, icke-beskattning, snedvridning av konkurrensen, tolkningsproblem och en oharmoniserad lagstiftning. Detta anser jag går emot syftet med artikel 9.3 och med artikel 9 som helhet vad det gäller att undvika dubbelbeskattning, icke-beskattning och snedvridning av konkurrensen. Problemen som uppkommer i handel mellan EU-land och tredje land, i form av dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen, anser jag därför inte blir lösta med hjälp av artikel 9.3. Problematiken kan dock inte lösas enbart genom sjätte direktivet, eftersom uppkomsten av dubbel- eller icke-beskattning även är beroende av hur ett tredje land har utformat sin lagstiftning.

5.4 Sammanfattning

Uppsatsens huvudsyfte är att utreda vad som utgör platsen för tillhandahållandet av kunskaps tjänster och ett delsyfte består i att undersöka i vilka situationer en tillämpning av artikel 9 resulterar i dubbelbeskattning, icke-beskattning eller på annat sätt snedvrider konkurrensen. I detta kapitel har framkommit att kunskaps tjänster, som tillhandahålls en skattskyldig inom EU, ofta anses tillhandahållna där kunden är etablerad, enligt artikel 9.2 e, men att vissa tjänster istället anses tillhandahållna där leverantören är etablerad. Det har konstaterats att tolkningsproblemen, kring begreppet skattskyldig, påverkar platsen för tillhandahållandet, eftersom olika regler tillämpas beroende av om personen är skattskyldig eller inte. Detta kan resultera i dubbel- eller icke-beskattning av tjänsten. Det har vidare fastslagits att det föreligger gränsdragningsproblem mellan artikel 9.1 och 9.2 e och mellan artikel 9.2 e och övriga regler i artikel 9.2, framförallt artikel 9.2 c och 9.2 a. Om skattemyndigheterna i de enskilda medlemsstaterna gör en oenhetlig tolkning och därmed anser att en kunskaps tjänst omfattas av olika regler kan detta resultera i att tjänsten dubbel- eller icke-beskattas, eftersom tjänsten anses tillhandahållas i två medlemsstater.

Vid tillhandahållande till icke-skattskyldiga anses de flesta kunskaps tjänster tillhandahållna där leverantören är etablerad, enligt artikel 9.1. Det innebär att gränsdragningsproblemen är färre än vid tillhandahållanden till skattskyldiga, eftersom artikel 9.2 e inte är tillämplig. Det kan dock uppkomma gränsdragningsproblem, mellan artikel 9.1 och artikel 9.2 a och 9.2 c, vilket precis som vid tillhandahållanden till skattskyldiga kan resultera i dubbel- eller icke-beskattning. Den oenhetliga tolkningen av begreppet fast driftställe, kan också orsaka fall av dubbel- eller icke-beskattning, i fall där kunden eller leverantören kan knytas till mer än en plats. Detta gäller både för skattskyldiga och icke-skattskyldiga.

Det har vidare utrönats att en tillämpning av ursprungslandsprincipen kan leda till en snedvridning av konkurrensen, eftersom skattesatserna inte är harmoniserade inom EU. Detta kan resultera i att en kund, speciellt en icke-skattskyldig, väljer att köpa in sina tjänster från ett land med låg mervärdesskattesats, vilket i sin tur kan få kunskapsföretagen att etablera sig i en medlemsstat med låg mervärdesskattesats eller i ett land utanför EU. Detta kan lösas genom att istället tillämpa destinationslandsprincipen och genom att använda sig av en omvänd skattskyldighet, så att det är kunden som ansvarar för skatteinbetalningen. Detta kan fungera på ett tillfredsställande sätt vid handel mellan företag, men vid försäljning till privatpersoner innebär ett sådant system administrativa svårigheter, eftersom det är svårt att avgöra var en privatperson har hemvist, samt att kontrollera att privatpersonen betalar in mervärdesskatt för de tjänster han köper in. Om leverantörerna istället skall ansvara för inbetalningen av mervärdesskatten leder detta till en ökad administrativ börda för dem, bland annat eftersom företagen måste känna till mervärdesskattesystemet i samtliga länder där de har kunder. Ett komplext system och osäkerhet om vilka regler som gäller kan också leda till en snedvridning av konkurrensen.

Vid handel med ett tredje land kan inte reglerna i sjätte direktivet lösa problemen med dubbel- eller icke-beskattning, eftersom detta är beroende av hur mervärdesskattelagstiftningen ser ut i det tredje landet. Hur reglerna i sjätte direktiv utformas kan dock påverka om en situation av dubbel- eller icke-beskattning kan uppkomma. Vid användning av destinationslandsprincipen kan tjänsten komma att icke-beskattas om den inte beskattas i det tredje landet, men någon risk för dubbelbeskattning uppkommer inte, eftersom tjänsten inte beskattas inom EU. Om istället ursprungslandsprincipen tillämpas kommer tjänsten inte att undgå beskattning, eftersom tjänsten beskattas i EU, men däremot kan tjänsten dubbelbeskattas, om den även beskattas i det tredje landet. Det har också konstaterats att en tillämpning av ursprungslandsprincipen, vid tillhandahållanden till en kund i tredje land, kan orsaka en snedvridning av konkurrensen, eftersom kunden i det tredje landet väljer att köpa sina tjänster utanför EU för att slippa betala mervärdesskatt. När en tjänst köps in från ett tredje land kan också ursprungslandsprincipen orsaka en snedvridning av konkurrensen, eftersom det kan leda till att en icke-skattskyldig väljer att köpa sina tjänster från ett land utanför EU, med ingen eller låg mervärdesskatt. Genom artikel 9.3 har medlemsstaterna rätt att införa regler, som placerar tillhandahållandet av en tjänst inom eller utom landet, om den egentliga användningen eller utnyttjandet sker där. Regeln är tänkt att lösa problemen med dubbelbeskattning, icke-beskattning och snedvridning av konkurrensen, men i kapitlet har framkommit att regeln istället kan skapa dessa problem.

Sammantaget leder detta till att reglerna i artikel 9, som syftar till att undvika problem med dubbelbeskattning, icke-beskattning och kompetenskonflikter, inte alltid fungerar såsom tänkt, samt att tillämpningen av artikeln kan orsaka en snedvridning av konkurrensen. I nästa kapitel behandlas vad kommissionens nya lagförslag innebär för platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster, samt om problemen orsakade av de nuvarande reglerna kommer att lösas genom lagförslaget.

6 Platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster enligt lagförslagen

6.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas kommissionens två lagförslagsändringar²⁸⁷ och vilken påverkan dessa kommer att ha, i jämförelse med de nuvarande reglerna, på platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster, vilket utgör ett delsyfte med uppsatsen. Först ges en bakgrund till bestämmelserna och därefter följer en redogörelse för hur lagförslagen påverkar platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster vid gränsöverskridande handel inom EU, respektive vid handel till tredje land. Därefter tas vissa övriga förändringar upp, som har betydelse för platsen för tillhandahållandet.

6.2 Bakgrund

Kommissionen presenterade år 2000 en strategi för mervärdesskattesystemet, som presenterades som ”New Strategy of VAT”. Enligt detta förslag skall inte sjätte direktivet överges, men förändras så att det blir mer anpassat till dagens handel.²⁸⁸ Ursprungslandsprincipen har inte övergetts som ett långsiktigt mål, men eftersom systemet inte kan genomföras under de förhållanden som råder idag, är det kortsiktiga målet att genomföra de åtgärder som krävs för att förbättra den inre marknaden.²⁸⁹ Det nya programmet identifierade fyra huvudsakliga mål, nämligen modernisering, förenkling och en mer enhetlig tillämpning av de nuvarande reglerna, samt ett närmare administrativt samarbete.²⁹⁰ Exakt hur artikeln skall förändras har sedan dess presenterats i två lagförslag. Det första lagförslaget rör handel mellan skattskyldiga²⁹¹ och det andra förslaget gäller tillhandahållanden till icke-skattskyldiga.²⁹²

²⁸⁷ COM (2003) 822 final och COM (2005) 334 final.

²⁸⁸ COM (2000) 348 final s. 4.

²⁸⁹ COM (2000) 348 final s. 5.

²⁹⁰ COM (2000) 348 final s. 4-5.

²⁹¹ COM (2003) 822 final.

²⁹² COM (2005) 334 final.

6.3 Vid gränsöverskridande handel inom EU

6.3.1 Mellan skattskyldiga

I COM (2003) 822 final återfinns de nya reglerna rörande platsen för tillhandahållandet av tjänster till skattskyldiga. Huvudregeln i lagförslaget föreslås bli destinationslandsprincipen istället för ursprungslandsprincipen.²⁹³ Bakgrunden är den interna marknaden, globaliseringen, avregleringen och den tekniska utvecklingen, har lett till en enorm förändring i volymen och sättet som tjänstehandeln bedrivs på.²⁹⁴ Detta har orsakat att många tjänster anses tillhandahållna på en annan plats än där de konsumeras.²⁹⁵ Kommissionen anser att tjänster till så stor utsträckning som möjligt skall anses tillhandahållna där de faktiskt konsumeras.²⁹⁶ Dessutom måste förslaget bygga på en balans mellan skattemyndigheternas möjlighet till kontroll och de administrativa skyldigheter som läggs på företagen, som inte får öka.²⁹⁷

Utökningen av destinationslandsprincipen genomförs genom att huvudregeln ändras, från att en tjänst anses tillhandahållen där leverantören är etablerad, till att tjänsten skall anses tillhandahållen där kunden är etablerad, vilket anges i den nya artikel 9 p.1. Detta motiveras, på samma sätt som i ingressen till sjätte direktivet, med att de inköpta tjänsterna utgör en del av priset på den slutliga produkten, vilket innebär att platsen för konsumtionen i de flesta fall är där kunden är etablerad.²⁹⁸ Kommissionen har också identifierat vilka problem de nuvarande reglerna orsakar, där omnämns bland annat att tolkningen av artikel 9.2 e innebär problem, samt att nya tjänster som inte tidigare varit kända riskerar att beskattas där säljaren är etablerad, även om det kan diskuteras om de inte skall höra till de tjänster som beskattas där kunden är etablerad.²⁹⁹ Dessa problem kan leda till fall av dubbelbeskattning eller icke-beskattning.³⁰⁰ Ett annat problem anser kommissionen vara att sammansatta tjänster, vars delar till viss del innehåller moment som gör att de borde beskattas där kunden är etablerad, ändå beskattas enligt huvudregeln i artikel 9.1.³⁰¹

Att huvudregeln ändras till att en tjänst skall anses tillhandahållen där kunden är etablerad är tänkt att kombineras med omvänd skattskyldighet, det vill säga att det är kunden som är ansvarig för skatteinbetalningen.³⁰² Detta är redan fallet idag för de tjänster som beskattas där kunden är etablerad.³⁰³ Till den nya huvudregeln skall fortsatt finnas en del undantag.

²⁹³ COM (2003) 822 final s. 17, article 9.1.

²⁹⁴ COM (2003) 822 final s. 2.

²⁹⁵ COM (2003) 822 final s. 2.

²⁹⁶ COM (2003) 822 final s. 3.

²⁹⁷ COM (2003) 822 final s. 3.

²⁹⁸ COM (2003) 822 final s. 4.

²⁹⁹ COM (2003) 822 final s. 6.

³⁰⁰ COM (2003) 822 final s. 6.

³⁰¹ COM (2003) 822 final s. 6.

³⁰² COM (2003) 822 final s. 6.

³⁰³ Rådets direktiv 77/388/EEG artikel 21.1 b.

Vissa typer av tjänster anses fortfarande tillhandahållna där de fysiskt utförs, som i nuvarande artikel 9.2 c, men vid handel mellan skattskyldiga ändras dock bestämmelsen på så sätt att inte längre vetenskapliga och pedagogiska tjänster omfattas.³⁰⁴ Regeln i artikel 9.2 a behålls också.³⁰⁵

Om reglerna ändras efter det nya lagförslaget kommer en skiljedomares tjänster och många andra typer av kunskapstjänster istället beskattas enligt destinationslandsprincipen.³⁰⁶ Jag anser att detta innebär en förbättring på två sätt. För det första kommer tjänsterna att beskattas med den skattesats som råder där kunden är etablerad. På så sätt kommer inte mervärdesskattesatsen påverka kundens val vid anlitan av ett kunskapsföretag, vilket i sin tur inte leder till att företaget omlokaliserar sin verksamhet på grund av detta. De nya reglerna borde därför leda till en mer konkurrensneutral situation. Reglerna innebär också att chansen ökar för att mervärdesskatten tillfaller det land där den slutgiltiga konsumtionen sker, vilket är i överensstämmelse med förmånsprincipen.³⁰⁷

För det andra uppstår färre fall av oenhetlig tolkning. De tolkningsproblem som föreligger idag mellan artikel 9.2 e och artikel 9.1 försvinner helt, eftersom artikel 9.2 e tas bort, vilket minskar risken för dubbel- och icke-beskattning. Att det finns färre undantag till huvudregeln och att fler tjänster därmed automatiskt anses tillhandahållna enligt regeln leder till att det inte i varje fall, såsom nu, måste undersökas om tjänsterna omfattas av något av undantagen i 9.2. *CFE* är också av uppfattningen att fördelen med de nya reglerna är att problemen, med var någonstans exempelvis management tjänster skall anses tillhandahållna, försvinner i ett svep genom införandet av de nya reglerna.³⁰⁸ Det kommer fortsatt att finnas undantag från den nya huvudregeln, men dessa kommer att bli betydligt färre vid tillhandahållandet av kunskapstjänster till skattskyldiga. Genom att artikel 9.2 c förändras försvinner vissa av de tolkningsproblem, som idag föreligger mellan den artikeln och nuvarande artikel 9.2 e tredje strecksatsen. De tolkningsproblem som föreligger mellan artikel 9.2 a och nuvarande 9.2 e tredje strecksatsen kvarstår dock. *CFE* anser att det vid handel mellan skattskyldiga inom EU inte finns någon anledning att göra några undantag från att tjänsten anses tillhandahållen där kunden är etablerad.³⁰⁹ Om inga undantag fanns så skulle alla sorts tjänster beskattas enligt samma princip, vilket skulle resultera i att problemen med dubbel- eller icke-beskattning orsakade av en oenhetlig klassificering av tjänsten försvann.

Problemet med att sammansatta tjänster kan bli beskattade där leverantören är etablerad kommer också att lösas med de nya reglerna, eftersom huvudregeln ändrats till att beskattning sker där kunden är etablerad. I många fall kommer överhuvudtaget inte en undersökning behöva göras av om en sammansatt tjänst skall delas upp, i syfte att avgöra platsen för tillhandahållandet enligt artikel 9, eftersom de flesta tjänster kommer att omfattas av den nya huvudregeln.

³⁰⁴ COM (2005) 334 final article 9c.

³⁰⁵ COM (2005) 334 final article 9a.

³⁰⁶ COM (2005) 334 final article 9 p.1.

³⁰⁷ Se avsnitt 3.3.3.

³⁰⁸ *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 379.

³⁰⁹ *Prepared by the Confédération Fiscale Européenne*, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 379.

6.3.2 Mellan skattskyldig och icke-skattskyldig

I COM (2005) 334 återfinns lagförslaget rörande platsen för tillhandahållandet av tjänster till icke-skattskyldiga. Ursprungslandsprincipen kommer att behållas som huvudregel i det nya lagförslaget. En tjänst kommer därmed fortsatt anses tillhandahållen där säljaren är etablerad eller har ett fast driftställe.³¹⁰ Vissa av de nuvarande undantagen från principen kommer att behållas, så är exempelvis fallet med tjänsterna i nuvarande artikel 9.2 c och 9.2 a.³¹¹

De tillhandahållna tjänsterna kommer därmed att beläggas med den skattesats som råder i säljarens etableringsland. Kommissionen anser att den nuvarande regeln i de flesta fall leder till beskattning i konsumtionslandet, vilket är helt säkert i de fall tjänsten tillhandahålls lokalt.³¹² Det kan dock hävdas att reglerna i artikel 9 överhuvudtaget inte aktualiseras då en tjänst tillhandahålls åt en kund hemmahörande i samma land som säljaren, eftersom reglerna i praktiken endast blir tillämpliga på gränsöverskridande transaktioner. *Terra* menar också att det kan diskuteras om platsen för tillhandahållandet är relevant vid transaktioner som är begränsade till en skattejurisdiktion och som rör personer som båda hör hemma där, så länge inte olika mervärdesskatterättsliga regler och/eller skattesatser tillämpas inom jurisdiktionen.³¹³

Ett viktigare argument för att behålla reglerna, anser jag vara, att de är lätta att tillämpa och leder till få fall av dubbel- och icke-beskattning. *CFE* är medvetna om att den nuvarande regeln för icke-skattskyldig inom EU kan leda till konkurrensnedvridningar, men anser att det under det nuvarande mervärdesskattesystemet inte går att beskatta alla tillhandahållanden av tjänster där kunden är etablerad.³¹⁴ De anser därför att regeln bör behållas och att undantag bör införas endast om det är absolut nödvändigt för att undvika konkurrensnedvridningar.³¹⁵

Kommissionen anser att de nuvarande reglerna, där ursprungslandsprincipen utgör huvudprincipen, kan leda till konkurrensnedvridningar i de fall kunden bär hela mervärdesskattekostnaden och tjänsterna kan tillhandahållas på distans.³¹⁶ Dessutom har mervärdesskattesatsen en större påverkan vid tillhandahållandet av tjänster till icke-skattskyldiga, något som kan få företagen att placera om sin verksamhet till en annan plats.³¹⁷ Eftersom mervärdesskatten skall vara en skatt på konsumtion och en icke-skattskyldig inte kan dra av mervärdesskatten är det särskilt viktigt att beskattningen sker i konsumtionslandet.³¹⁸ Därför skall det införas särskilda regler för tjänster som kan tillhandahållas på distans. Detta omfattar

³¹⁰ COM (2005) 334 final article 9 p. 2.

³¹¹ COM (2005) 334 final article 9a, 9c och 9f.

³¹² COM (2005) 334 final s. 7.

³¹³ *Terra, B* The Place of Supply in European VAT s. 1 och 57.

³¹⁴ *CFE* opinion Statement on Place of Supply of B2C Services s. 253.

³¹⁵ *CFE* opinion Statement on Place of Supply of B2C Services s. 253.

³¹⁶ COM (2005) 334 final s. 2.

³¹⁷ COM (2005) 334 final s. 2.

³¹⁸ COM (2005) 334 final s. 7, om förmånsprincipen se avsnitt 3.3.3.

elektroniskt levererade tjänster, särskilt dem som anges i Annex L,³¹⁹ telekommunikationstjänster, radio och tv-tjänster och undervisning som bedrivs utan fysisk närvaro av tjänsteleverantören. Tjänsterna skall anses tillhandahållna där kunden är etablerad.³²⁰ Detta innebär att leverantören måste debitera den mervärdesskatt som är tillämplig där kunden är etablerad med den mervärdesskattesats som är tillämplig i den specifika medlemsstaten.³²¹ Det föreslås att regeln kombineras med en ”one-stop” mekanism, som möjliggör för företagen att fullgöra alla sina mervärdesskatterättsliga skyldigheter i den medlemsstat där de är etablerade.³²² Kommission anser att dessa regler, trots att de kan leda till praktiska problem och en ökad administrativ börda för de berörda, är nödvändiga för att försäkra att beskattningen sker i konsumtionslandet och för att avlägsna konkurrenssnedvridningar orsakade av att företag flyttar sin verksamhet till medlemsstater med låga mervärdesskattesatser eller till lågskatteländer utanför EU.³²³ Regeln skulle bli tillämplig på alla leverantörer oavsett om de är etablerade i eller utanför EU.³²⁴ Anledningen till att regeln inte införs för alla tjänster som kan tillhandahållas på distans är, enligt kommissionen, att det är bättre att koncentrera sig på de tjänster där det finns en uttrycklig risk för konkurrenssnedvridningar.³²⁵

CFE anser att nya komplexa regler för tillhandahållandet skulle innebära höga administrativa kostnader, som skulle vara betydligt mer skadliga än några sidoeffekter av regler som är lätta att tillämpa.³²⁶ De anser att kommissionens förslag inte är realistiskt och skulle öka kostnaderna på sådana tillhandahållanden och förhindra små företag från att tillhandahålla sådana tjänster.³²⁷ I tillägg till detta finns risken att reglerna i förslaget leder till att nya tolkningsproblem uppkommer, då det måste avgöras om tjänsten faller in under den nya artikeln eller inte, innan huvudregeln blir tillämplig. De nya reglerna kommer troligen inte påverka tillhandahållandet av kunskapstjänster till icke-skattskyldiga i någon större mån, eftersom de i de flesta fall inte borde falla in under den nya regeln. Men beroende av hur kunskapstjänster kommer att tillhandahållas i framtiden och beroende av hur medlemsstaterna kommer att tolka regeln kan gränsdragningsproblem komma att uppstå.

³¹⁹ Se närmare avsnitt 4.3.2.

³²⁰ COM (2005) 334 final article 9 g.

³²¹ COM (2005) 334 final s.13.

³²² COM (2005) 334 final s.13.

³²³ COM (2005) 334 final s. 4.

³²⁴ COM (2005) 334 final s. 13.

³²⁵ COM (2005) 334 final s. 13.

³²⁶ CFE opinion Statement on Place of Supply of B2C Services s. 253.

³²⁷ CFE opinion Statement on Place of Supply of B2C Services s. 254.

6.4 Vid gränsöverskridande handel med tredje land

6.4.1 Kund i tredje land

Med de nya reglerna kommer en skillnad att införas mellan skattskyldiga och icke-skattskyldiga vad det gäller tillhandahållandet av kunskapstjänster till en kund i tredje land. När det gäller tillhandahållandet av de kunskapstjänster, som omfattas av nuvarande artikel 9.2 e tredje strecksatsen, så kommer denna regel inte att förändras när det gäller tillhandahållandet till icke-skattskyldiga som är etablerade utanför gemenskapen.³²⁸ För skattskyldiga blir istället huvudregeln i den nya artikel 9 p.1 tillämplig. Det innebär att problemet med att avgöra vem som är skattskyldig kommer att uppstå även när det gäller tillhandahållanden till personer i tredje land. En risk finns att ännu större tolkningsproblem, än vad som är fallet vid tillhandahållanden inom EU, kommer att uppstå i detta fall. Skall personen anses skattskyldig i den mening som avses i sjätte direktivet eller i enlighet med vad om utgör en skattskyldig person i kundens hemvistland?

Så länge tjänsten faller in under artikel 9.2 e, blir det i praktiken inga problem, eftersom tjänsten oavsett om kunden är skattskyldig eller inte anses tillhandahållen där kunden är etablerad.³²⁹ Problemet uppstår dock om tjänsten inte omfattas av artikel 9.2 e, eftersom om personen är skattskyldig, skall tjänsten anses tillhandahållen där kunden är etablerad och om han är icke-skattskyldig där leverantören är etablerad.³³⁰ Detta gäller exempelvis för tjänster utförda av en skiljedomare.

När det gäller tillhandahållandet till en icke-skattskyldig kvarstår problemet med att det måste avgöras om en tjänst faller in under artikel 9.2 e eller inte för att veta om den är tillämplig. Det innebär också att exempelvis tjänster utförda av skiljedomare fortfarande kommer att anses tillhandahållna där leverantören är etablerad.³³¹ De problem som föreligger med dubbel- eller icke-beskattning och annan snedvridning av konkurrensen kommer därmed inte att lösas genom lagförslaget. Dessutom tillkommer problemet med att avgöra om kunden är skattskyldig eller inte. En bättre lösning hade därför varit att ta bort artikel 9.2 e helt och låta samtliga tjänster beskattas där kunden är etablerad när detta är i ett tredje land. *Amand* är också av uppfattningen att tjänster som tillhandahålls till en kund i ett tredje land aldrig skall beskattas inom EU.³³²

När det gäller skattskyldiga blir istället den nya regeln i artikel 9 p.1. tillämplig, vilket innebär att tjänsten anses tillhandahållen där kunden är etablerad. För de kunskapstjänster som idag faller in under artikel 9.2 e blir det i praktiken ingen skillnad, eftersom de redan beskattas där kunden är etablerad. Andra typer av kunskapstjänster, som för närvarande inte omfattas av artikel 9.2 e, som exempelvis tjänster utförda av en skiljedomare, kommer dock med den nya regeln anses tillhandahållna där kunden är etablerad, istället för som tidigare där leverantören är etablerad.³³³

³²⁸ COM (2005) 334 final article 9 i.

³²⁹ COM (2005) 334 final article 9 p.1 och article 9 i.

³³⁰ COM (2005) 334 final article 9 p.1 och article 9 p.2.

³³¹ COM (2005) 334 final article 9 p. 2.

³³² *Amand*, C European Taxation s. 270.

³³³ COM (2005) 334 article 9 p. 1.

Detta innebär att de problem som uppstod genom domen *Hoffmann*-målet minskar. Konkurrensnedvridningarna mellan EU-länder och tredje länder minskar och dessutom leder de nya reglerna till färre tolkningsproblem, eftersom samtliga kunskapstjänster kommer att beskattas där kunden är etablerad. De eventuella problem i form av dubbel- och icke-beskattning, som är beroende av ett tredje lands lagstiftning, kvarstår dock.

6.4.2 Leverantör i tredje land

När en tjänst levereras från en person etablerad i ett tredje land kommer dessa att anses tillhandahållna i det EU-land där kunden är etablerad, om tjänsten tillhandahålls en skattskyldig.³³⁴ Till skillnad mot tidigare kommer även tjänster som inte tidigare omfattades av artikel 9.2 e, som exempelvis tjänster utförda av en skiljedomare, att beskattas i EU om kunden är etablerad där. Detta innebär att den snedvridningen mellan EU-länder och tredje länder vad det gäller tillhandahållandet av sådana tjänster kommer att försvinna, eftersom tjänsten kommer att beskattas där kunden är etablerad, oavsett om tjänsten köpts in från en leverantör i ett EU-land eller tredje land. För skiljemän etablerade inom EU är det en fördel eftersom den konkurrensnedvridning som föreligger försvinner. Om tjänsten tillhandahålls en icke-skattskyldig inom EU kommer den precis som tidigare inte att beskattas inom EU.³³⁵ I detta fall sker ingen förändring av reglerna.

6.4.3 Artikel 9.3

I de nya lagförslagen från kommissionen föreslås att artikel 9.3 skall få ett utökat tillämpningsområde.³³⁶ Istället för att endast tillämpas på tjänster som faller under artikel 9.2 e, som idag, så föreslås att regeln skall kunna tillämpas på alla regler i artikel 9.³³⁷ Regeln skall fortsatt endast gälla handel med ett tredje land. För kunskapstjänster som redan omfattades av artikeln 9.2 e innebär detta ingen skillnad mot de nuvarande reglerna. Den nya regeln kan dock påverka kunskapstjänster som inte anses omfattade av artikeln, såsom tjänster av skiljedomare, som idag faller under artikel 9.1 i sjätte direktivet. Det innebär att en medlemsstat kan införa regler, som stadgar att tjänst utförd av en skiljedomare skall anses tillhandahållen i medlemsstaten, om den egentliga användningen eller utnyttjandet av tjänsten sker där. Detta är tänkt som ett medel för att undvika icke-beskattning, men kan precis som nu, istället resultera i dubbelbeskattning.³³⁸ Det omvända förhållandet gäller också, det vill säga att en tjänst kan anses tillhandahållen utanför EU, om den egentliga användningen eller utnyttjandet sker i ett tredje land. Eftersom artikel 9.3 inte utgör en effektiv lösning på problemen med icke-beskattning, dubbelbeskattning och snedvridning av konkurrensen i de nuvarande reglerna, så kan det ifrågasättas om en utökning av regelns tillämpningsområde är ett lämpligt förslag.

³³⁴ COM (2005) 334 final article 9 p. 1.

³³⁵ COM (2005) 334 final article 9 p. 2.

³³⁶ COM (2003) 822 final s. 13 och COM (2005) 334 final s. 14-15.

³³⁷ COM (2005) 334 final s. 15 och s. 23 article 9j.

³³⁸ Se avsnitt 5.3.3.

6.5 Andra relevanta förändringar

6.5.1 Begreppet fast driftställe

Kommissionen föreslår att det i artikel 6 i sjätte direktivet skall införas en punkt 6, där det stadgas att ”Where a single legal entity has more than one fixed establishment, services rendered between the establishments shall not be treated as supplies.”³³⁹ Detta överensstämmer med den tolkning av fast driftställe som EG-domstolen gjort.³⁴⁰ En majoritet av medlemsländerna stödjer redan denna uppfattning, men då det finns medlemsländer som inte är av samma åsikt anser kommissionen att det är det bra att detta klargörs.³⁴¹ Det kommer dock inte att införas någon definition av begreppet fast driftställe i övrigt. *CFE* anser att en fullständig definition av fast driftställe måste införas, som överensstämmer med den som EG-domstolen fastslagit.³⁴² *CFE* anser att detta skulle säkerställa en mer enhetlig tillämpning, eftersom medlemsstaterna i dagsläget inte följer EG-domstolens tolkning.³⁴³ Att säkerställa en enhetlig tolkning är viktigt, då detta skulle minska risken för att en tjänst dubbelbeskattas eller icke-beskattas.

6.5.2 Begreppet skattskyldig

Ett problem med de nuvarande reglerna är att avgöra om en person är skattskyldig eller inte. I lagförslaget anges att när en skattskyldig person, som också utför aktiviteter eller transaktioner som inte betraktas som skattepliktiga tillhandahållanden av varor eller tjänster, så skall han behandlas som en skattskyldig person för alla de tjänster som tillhandahålls honom, med undantag av när tjänsterna avser hans privata eller hans personals användning.³⁴⁴ Detta löser problemet med att avgöra om tjänsten köpts in till den verksamhet som är skattepliktig eller inte, som finns med de nuvarande reglerna.³⁴⁵ Det innebär att alla transaktioner som tillhandahålls en sådan person, kommer att beskattas enligt de regler som gäller för skattskyldiga. Detta ökar chansen för att det sker en enhetlig tolkning i detta avseende, men övriga problem om vem som anses vara skattskyldig kvarstår, vilket kan resultera i dubbel- eller icke-beskattning. *CFE* anser att begreppet skattskyldig person vid tillämpningen av artikel 9 skall knytas till dem som har ett identifikationsnummer, eftersom detta skulle ge ett bättre fungerade mervärdesskattesystem.³⁴⁶

³³⁹ COM (2003)822 final s. 17.

³⁴⁰ Mål C-210/04 FCE Bank st. 38, se närmare avsnitt 4.6.

³⁴¹ COM (2003) 822 final s. 9-10.

³⁴² Prepared by the Confédération Fiscale Européenne, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 378 och 380.

³⁴³ Prepared by the Confédération Fiscale Européenne, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 378 och 380.

³⁴⁴ COM (2005) 334 final article 9 p. 3.

³⁴⁵ Se avsnitt 4.5.

³⁴⁶ Prepared by the Confédération Fiscale Européenne, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services s. 379.

Även *Amand* anser att detta skulle vara en bra lösning, eftersom tillämpningsområdet och betydelsen av begreppet skattskyldig inte förstås på samma sätt av samtliga medlemsstater och för att identifikationsnumret skulle vara lätt att verifiera för både leverantören och skattemyndigheterna.³⁴⁷ Ett sådant system skulle följaktligen leda till en mer enhetlig tolkning, som skulle minska risken för dubbel- eller icke-beskattning.

6.6 Sammanfattning

Ett delsyfte med uppsatsen är att undersöka hur kommissionens lagförslag, i jämförelse med de nuvarande reglerna, påverkar platsen för tillhandahållandet. I detta kapitel har framkommit att vid handel mellan skattskyldiga så förändras huvudregeln från ursprungslandsprincipen till destinationslandsprincipen, vilket innebär att inga kunskapstjänster kommer att beskattas där leverantören är etablerad. De nya reglerna borde därför leda till en mer konkurrensneutral situation, än vad som är fallet med de nuvarande reglerna. I tillägg till detta så kommer tolknings- och gränsdragningsproblemen, rörande klassificeringen av tjänster, vid tillhandahållanden till skattskyldiga klart att minska, eftersom en kunskapstjänst som huvudregel kommer att anses tillhandahållen där kunden är etablerad. Detta innebär att det inte, som med de nuvarande reglerna, i varje fall måste avgöras om en tjänst omfattas av artikel 9.2 e innan den faller under huvudregeln. Det kommer dock fortsatt att finnas vissa undantag till den nya huvudregeln, som kan resultera i dubbel- eller icke-beskattning av kunskapstjänster.

I de nya reglerna sker i princip ingen förändring som påverkar tillhandahållandet av kunskapstjänster till icke-skattskyldiga. Att en ny regel för tjänster som tillhandahålls på distans införs kan dock, beroende på hur den kommer att tolkas och beroende på vilket sätt kunskapstjänsten tillhandahålls, komma att påverka även platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster. När det gäller tolkningsproblemen rörande fast driftställe och skattskyldig införs vissa förtydliganden, som därmed kan bidra till en mer enhetlig tolkning. Eftersom inga fullständiga definitioner införs kvarstår dock, i stor utsträckning, tolkningsproblemen och därmed också risken för att en tjänst kommer att dubbel- eller icke-beskattas.

När det rör handel med tredje land införs det en skillnad mellan skattskyldiga och icke-skattskyldiga, vilket orsakar att ett nytt tolkningsproblem uppkommer. Detta kan få effekter på platsen för tillhandahållandet åt kunder i tredje land. Destinationslandsprincipen kommer att tillämpas på alla kunskapstjänster vid tillhandahållanden till en skattskyldig kund i tredje land, med undantag av om de faller under 9.2 a eller 9.2 c, vilket innebär att inga kunskapstjänster längre kommer att anses tillhandahållna där leverantören är etablerad. Detta innebär att den snedvridning av konkurrensen som nu förekommer mellan EU-länder och tredje länder minskar, samt att tolkningsproblemen blir färre. De eventuella problem av icke-beskattning eller dubbelbeskattning som är beroende av ett tredje lands lagstiftning kvarstår dock, eftersom dessa inte kan lösas genom sjätte direktivet. Dessa problem föreslår kommissionen fortsatt skall avhjälpas med artikel 9.3, som får ett utökat tillämpningsområde. Den nuvarande regeln utgör dock inte en effektiv lösning på problemen. För icke-skattskyldiga sker ingen förändring av reglerna, vilket innebär att de problem som finns i dagsläget, med dubbel- eller icke-beskattning och annan snedvridning av konkurrensen, kvarstår.

³⁴⁷ *Amand*, C European Taxation s. 270.

7 Slutsatser

Huvudsyftet i uppsatsen är att utreda och analysera vad som utgör platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster, enligt artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Det finns två olika principer som kan användas för att avgöra vart tjänsten skall anses tillhandahållen.³⁴⁸ Antingen kan ursprungslandsprincipen tillämpas, vilket innebär att tjänsten anses tillhandahållen där leverantören är etablerad eller så kan destinationslandsprincipen användas som innebär att tjänsten anses tillhandahållen där den konsumeras.

I artikel 9 används en kombination utav dessa.³⁴⁹ Huvudregeln återfinns i artikel 9.1 och är baserad på ursprungslandsprincipen, men i artikel 9.2 finns ett flertal undantag från regeln, som är baserade på destinationslandsprincipen. Tillämpningen av destinationslandsprincipen är i sin tur indelad i olika regler, där en tjänst bland annat kan anses tillhandahållen där kunden är etablerad, där den fysiskt utförs eller där en fast egendom är belägen. De flesta kunskapstjänster omfattas av artikel 9.2 e, om de tillhandahålls till skattskyldiga eller till en kund etablerad i tredje land, vilket innebär att de anses tillhandahållna där kunden är etablerad. Från detta följer att artikel 9.1 i praktiken mer fungerar som en uppsamlingsregel än en huvudregel, eftersom det är först då tjänsten inte faller under artikel 9.2, som artikel 9.1 kan bli tillämplig. För icke-skattskyldiga i EU utgör dock artikel 9.1 huvudregeln, vilket innebär att de flesta kunskapstjänster anses tillhandahållna där leverantören är etablerad.

Utformningen av artikel 9, där det i artikel 9.2 räknas upp en lång rad tjänster, varav vissa sorters tjänster omfattas av flera olika regler, orsakar tolknings- och gränsdragningsproblem.³⁵⁰ Direktiven finns på 20 olika språk och det finns ingen generell vägledning att tillgå om hur reglerna skall tolkas. I förordningar och praxis ges framförallt anvisningar om var en specifik tjänst skall anses tillhandahållen. Tillsammans resulterar detta i att det finns en stor risk att skattemyndigheterna i de olika medlemsstaterna tolkar reglerna på skilda sätt. I uppsatsen framkommer att tolkningsproblem föreligger med hur sammansatta tjänster skall behandlas, hur begreppet fast driftställe och skattskyldig skall tolkas, och hur olika tjänster skall klassificeras. Det kan konstateras att medlemsstaterna inte alltid tolkar artikel 9 på ett enhetligt sätt, vilket leder till att de kommer till olika slutsatser om vilken regel i artikeln som blir tillämplig.

Ett delsyfte består i att undersöka när tillämpningen av artikel 9 resulterar i dubbelbeskattning, icke-beskattning eller på annat sätt snedvrider konkurrensen.³⁵¹ Vid gränsöverskridande handel inom EU är systemet med platsen för tillhandahållandet tänkt att lösa problemen med dubbel- och icke-beskattning, eftersom det fastställs var en gränsöverskridande tjänst skall anses tillhandahållen och därmed vilken medlemsstat som har rätt att beskatta den. Eftersom det finns regler som står i konflikt med varandra, det vill säga att inte samtliga tjänster anses tillhandahållna enligt samma princip, måste reglerna i artikel 9 tolkas enhetligt av medlemsstaterna. Konsekvensen av en oenhetlig tolkning kan bli att tjänsten anses tillhandahållen i två medlemsstater, vilket resulterar i att tjänsten kommer att dubbelbeskattas. Det motsatta kan också inträffa, så att tjänsten inte anses tillhandahållen i någon av med-

³⁴⁸ Se avsnitt 3.3.

³⁴⁹ Se kapitel 4 och 5.

³⁵⁰ Se avsnitt 4.7.

³⁵¹ Se kapitel 5.

lemsstaterna, vilket resulterar i att den inte beskattas alls. Förekomsten av dubbel- och icke-beskattning kan orsaka en snedvridning av konkurrensen. Den kund som drabbas av dubbelbeskattning kommer troligtvis inte att köpa tjänster från en leverantör i den medlemsstaten, utan kommer att vända sig till en leverantör i det egna landet eller till en leverantör i annan medlemsstat, där myndigheterna gör en annan bedömning. Kunder som kan köpa tjänster som undgår mervärdesskatt kommer dock att fortsätta köpa tjänster från företag etablerade i den medlemsstaten.

Dubbel- och icke-beskattning vid handel mellan två medlemsstater är ett resultat av att reglerna i artikel 9 inte tolkas likadant. För att lösa dessa problem borde därför lagstiftningen utformas på ett sådant sätt att risken för att olika tolkningsproblem och gränsdragningsproblem uppkommer minimeras. Det bör då finnas så få undantag som möjligt från en huvudregel och vissa begrepp, såsom vad som avses med fast driftställe och skattskyldig i artikel 9, borde definieras i lagstiftningen. Begreppen i sjätte direktivet måste ges en autonom EG-rättslig innebörd, så att de innebär detsamma i samtliga medlemsländer.

Vid handel med ett tredje land kan inte reglerna i sjätte direktivet lösa problemen med dubbel- eller icke-beskattning, eftersom detta även är beroende av hur mervärdesskattelagstiftningen ser ut i ett tredje land.³⁵² Hur reglerna i sjätte direktiv utformas kan dock påverka om en situation av dubbel- eller icke-beskattning kan uppkomma. Vid en användning av destinationslandsprincipen kan tjänsten komma att icke-beskattas, om inte den beskattas i det tredje landet, men någon risk för dubbelbeskattning uppkommer inte, eftersom tjänsten inte beskattas inom EU. Om istället ursprungslandsprincipen tillämpas kommer tjänsten inte att undgå beskattning, eftersom tjänsten beskattas i EU, men däremot kan tjänsten dubbelbeskattas, om den även beskattas i det tredje landet.

Genom artikel 9.3 har medlemsstaterna rätt att införa regler som placerar tillhandahållandet av en tjänst inom eller utom landet, om den egentliga användningen eller utnyttjandet sker där.³⁵³ Regeln är tänkt att lösa problemen med dubbelbeskattning, icke-beskattning och snedvridning av konkurrensen, men regeln kan istället orsaka dessa problem. Den leder dessutom till en oharmoniserad lagstiftning inom EU, eftersom tillämpningen av bestämmelsen skiljer sig åt mellan medlemsstaterna. Detta kan resultera i en snedvridning av konkurrensen, på så sätt att en kund i ett tredje land, väljer att köpa sina tjänster från en medlemsstat som valt att inte placera tillhandahållandet inom EU, och därmed inte beskattar tjänsten.

En snedvridning av konkurrensen kan också uppkomma av andra skäl än dubbel- och icke-beskattning.³⁵⁴ Detta är beroende av om tjänsten anses tillhandahållen enligt ursprungslandsprincipen eller destinationslandsprincipen. När tjänsterna beskattas enligt ursprungslandsprincipen kan det leda till en snedvridning av konkurrensen. Regeln innebär att tjänsten beläggs med den skattesats som är tillämplig där leverantören är etablerad. Eftersom skattesatserna inte är harmoniserade inom EU leder detta till en snedvridning av konkurrensen. Anledning är att kunderna, framförallt icke-skattskyldiga eller skattskyldiga, som inte kan dra av ingående mervärdesskatt, väljer att köpa sina tjänster från ett företag i en medlemsstat med låg mervärdesskattesats eller från ett företag i ett land utanför EU. Detta

³⁵² Se avsnitt 5.3.

³⁵³ se avsnitt 5.3.3.

³⁵⁴ Se kapitel 5.

kan i sin tur resultera i att kunskapsföretagen väljer att etablera sig i en medlemsstat med låg mervärdesskattesats eller i ett tredje land, för att dra nytta av den fördel det ger dem. Eftersom tjänsterna består i att applicera och realisera personliga kvaliteter, kunskaper och färdigheter, så kan leverantören lätt omlokalisera sig, vilket även underlättas av den tekniska utvecklingen.

Om istället destinationslandsprincipen tillämpas så kommer kunskapstjänsten att beskattas med den skattesats som råder där kunden är etablerad, oavsett av var leverantören av tjänsten är etablerad. För att kunna kontrollera att tjänsten verkligen mervärdebeskattas, kan principen kombineras med en omvänd skattskyldighet, så att det är kunden som ansvarar för skattebetalningen. Vid försäljning till privatpersoner innebär ett sådant system dock administrativa svårigheter, eftersom det är svårt att avgöra var en privatperson har hemvist, samt att kontrollera att privatpersonen betalar in mervärdesskatt för de tjänster han köper in. Om leverantörerna istället skall ansvara för inbetalningen av mervärdesskatten leder detta till en ökad administrativ börda för dem, eftersom de måste känna till mervärdesskattesystemen i samtliga länder som de levererar tjänster till, medan de vid en tillämpning av ursprungslandsprincipen endast behöver känna till sitt egna lands mervärdesskattesystem. Komplicerade system och osäkerhet om hur reglerna fungerar kan också orsaka en snedvridning av konkurrensen, eftersom en kund kan avstå från att köpa in kunskapstjänster från utlandet, på grund av osäkerheten om hur de kommer att behandlas mervärdesskatte- rättligt. Leverantörer kan vidare välja att inte tillhandahålla sina tjänster till kunder etablerade utanför det egna landet, eftersom de anser att mervärdesskattehanteringen blir för komplicerad.

Ett delsyfte är att undersöka hur lagförslagen COM (2003) 822 final och COM (2005) 334 final, i jämförelse med de nuvarande reglerna, kommer att påverka platsen för tillhandahållandet av kunskapstjänster.³⁵⁵ För skattskyldiga, i både EU och tredje land, ändras huvudregeln från ursprungslandsprincipen till destinationslandsprincipen, vilket innebär att inga kunskapstjänster kommer att anses tillhandahållna där leverantören är etablerad, såsom med de nuvarande reglerna. De nya reglerna borde därför leda till en mer konkurrensneutral situation. I de nya reglerna kommer också tolknings- och gränsdragningsproblemen, rörande klassificeringen av tjänster vid tillhandahållanden till skattskyldiga, klart att minska, eftersom en kunskapstjänst som huvudregel kommer att anses tillhandahållen där kunden är etablerad. Detta innebär att det inte, som med de nuvarande reglerna, i varje fall måste avgöras om en tjänst omfattas av artikel 9.2 e innan den faller under huvudregeln i 9.1. Detta minskar risken för dubbel- och icke-beskattning inom EU, eftersom chansen ökar att medlemsstaterna tolkar artikel 9 enhetligt. Det kommer dock fortsatt att finnas vissa undantag till den nya huvudregeln, som kan resultera i dubbel- eller icke-beskattning av kunskapstjänster. Ett ännu bättre alternativ hade därför varit att helt ta bort undantagen för dessa typer av tjänster vid tillhandahållanden mellan skattskyldiga.

I de nya reglerna sker i princip inga förändringar, som påverkar tillhandahållandet av kunskapstjänster till icke-skattskyldiga inom EU. Det införs dock nya regler för vissa tjänster som kan tillhandahållas på distans, vilket innebär att tjänsten skall anses tillhandahållen där kunden är etablerad. Detta kan, beroende av hur kunskapstjänster kommer att tillhandahållas i framtiden och beroende av hur medlemsstaterna tolkar bestämmelsen, resultera i att nya tolkningsproblem uppkommer. Att kunskapstjänsterna kommer att tillhandahållas enligt ursprungslandsprincipen, innebär att den snedvridning av konkurrensen som föreligger

³⁵⁵ Se kapitel 6.

idag, på grund av att olika skattesatser tillämpas, består. En övergång till destinationslandsprincipen, vid tillhandahållanden till icke-skattskyldiga, skulle dock kunna orsaka ännu större problem. De regler som finns idag, som är enkla att tillämpa, är därför att föredra.

I lagförslagen sker ett visst förtydligande av fast driftställe, men det införs ingen fullständig definition. Detta innebär att den oenhetliga tolkningen av begreppet kvarstår och därmed också problemen med icke-beskattning och dubbelbeskattning. För begreppet skattskyldig införs vissa klargörande, som kan minska risken för dubbel- eller icke-beskattning. Eftersom ingen fullständig definition införs, kvarstår dock många tolkningsproblem, vilket kan resultera i dubbel- eller icke-beskattning. Båda uttrycken borde definieras vad det gäller tillämpningen av artikel 9, för att säkerställa en enhetlig tolkning och minska risken för dubbel- och icke-beskattning.

Vid handel med tredje land införs det en skillnad mellan skattskyldiga och icke-skattskyldiga, vilket orsakar att ett nytt tolkningsproblem uppkommer. På skattskyldiga kommer i princip destinationslandsprincipen tillämpas på alla kunskaps tjänster. Snedvridningen av konkurrensen mellan EU-länder och tredje länder minskar därför. De eventuella problem av icke-beskattning som är beroende av ett tredje lands lagstiftning kvarstår, eftersom detta inte kan lösas genom sjätte direktivet. För icke-skattskyldiga sker ingen förändring, vilket innebär att vissa tjänster fortfarande kommer att anses tillhandahållna där leverantören är etablerad och därmed beskattas inom EU. Ett nytt problem skapas också genom att det måste avgöras vem som är skattskyldig eller inte. Ett bättre alternativ hade därför varit att destinationslandsprincipen införts fullt ut, så att den blev tillämplig även på icke-skattskyldiga i tredje land. Artikel 9.3 föreslås i de nya reglerna få ett utökat tillämpningsområde, men eftersom utformningen av artikeln inte förändras, kan den fortsatt orsaka dubbelbeskattning, icke-beskattning och snedvridning av konkurrensen.

Sammanfattningsvis innebär detta att reglerna för platsen för tillhandahållandet i artikel 9 i sjätte direktivet kan vara en metod för att undvika fall av dubbel- och icke-beskattning mellan medlemsstaterna, såsom är tänkt. Tillämpningen av de nuvarande reglerna i artikel 9 kan dock orsaka att en kunskaps tjänst dubbelbeskattas, icke-beskattas och eller på annat vis leder till en snedvridning av konkurrensen. Vid handeln mellan EU-länder är detta ett resultat av en oenhetlig tolkning och oharmoniserade skattesatser. Vid handel med tredje land är det beroende av ett tredje lands lagstiftning, men utformningen av artikel 9 påverkar om dubbelbeskattning, icke-beskattning eller annan snedvridning av konkurrensen uppstår. De nya reglerna innebär en förbättring, i jämförelse med de nuvarande reglerna, vid tillhandahållanden till skattskyldiga. Vid tillhandahållanden till icke-skattskyldiga sker dock i princip inga förändringar som påverkar platsen för tillhandahållandet av kunskaps tjänster.

Referenslista

Lagstiftning

Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (Konsoliderad version)

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter

Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium

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

Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställandet av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt

Förarbeten, utredningar och betänkanden

EU-kommissionen

COM (1985) 310 final, Brussels 14.06.1985, Completing the Internal Market, White Paper from the Commission to the European Council

COM (1996) 328 final, Brussels 10.07.1996, A common system of VAT – a programme for the single market (unpublished)

COM (2000) 348 final, Brussels 07.06.2000, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market

COM (2003) 822 final, Brussels 23.12.2003, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services

COM(2005) 334 final, Brussels 20.7.2005, Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services

DOC/1803/2006 – EN, VAT rates applied in the Member States of the European Community, Situation at 1st February 2006,
http://ec.europa.eu/comm/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_2006_en.pdf, nedladdad 2006-04-29

CFE

Prepared by the Confédération Fiscale Européenne, CFE Opinion Statement on Anti-Abuse Measures Concerning the Place of Supply of Services for VAT Purposes, European Taxation January 2003 s. 21

Prepared by the Confédération Fiscale Européenne, Consultation Paper VAT – The Place of Supply of Services, European Taxation October 2003 s. 378-380

Paper submitted by the Confédération Fiscale Européenne to the Council, the European Commission and the Parliament in 2005, CFE Opinion Statement on the Place of Supply of B2C Services, The Commission Consultation Paper: VAT and the Supply of Services Supplied to Non-Taxable Persons, European Taxation June 2005 s. 253-254

Rättsfall

EG-domstolen

283/81 Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v Ministry of Health [1982] ECR 03415

286/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën [1985] ECR 00655

Joined Cases 138/86, 139/86 Direct Cosmetics Ltd and Laughtons Photographs Limited v. Customs and Excise Commissioners [1988] ECR 03937

C-68/92 Commission of the European Communities v French Republic [1993] ECR I-05881

C-111/92 Lange v Finanzamt Fürstenfeldbruck [1993] ECR I-04677

C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgische Staat [1996] REG I-00857

Förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 and C-47/96 Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) och Sanders BVBA (C-47/96) mot Belgische Staat [1997] REG I-07281

C-230/94 Renate Enkler mot Finanzamt Homburg [1996] REG I-04517

C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg [1996] REG I-02395

C-327/94 Jürgen Dudda v Finanzgericht Bergisch Gladbach [1996] REG I-04595

Referenslista

- C-167/95 Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. mot Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond [1997] REG I-01195
- C-260/95 Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S [1997] REG I-01005
- C-296/95 The Queen mot Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd, John Cunningham [1998] REG I-01605
- C-145/96 Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier [1997] REG I-04857
- C-349/96 Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise [1999] REG I-00973
- C-149/97 The Institute of the Motor Industry mot Commissioners of Customs and Excise [1998] REG I-07053
- C-216/97 Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs and Excise [1999] REG I-04947
- C-429/97 Europeiska kommissionen mot Franska republiken [2001] REG I-000637
- C-36/99 Idéal tourisme SA mot Belgian State [2000] REG I-06049
- C-409/99 Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH mot Finanzlandesdirektion für Steiermark och Michael Stadler mot Finanzlandesdirektion für Vorarlberg [2002] REG I-00081
- C-108/00 Syndicat des producteurs indépendants (SPI) mot Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie [2001] REG I-02361
- C-305/01 Finanzamt Groß-Gerau mot MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH [2003] REG I-06729
- C-376/02 Stichting "Goed Wonen" mot Staatssecretaris van Financiën [2005] REG I-03445
- C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) mot Belgiska staten [2004] REG I-10157
- C-452/03 RAL (Channel Islands) Ltd m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise [2005] REG I-03947
- C-41/04 Levob Verzekeringen BV och OV Bank NV mot Staatssecretaris van Financiën
Inte rapporterad än i REG
- C-210/04 Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc
Inte rapporterad än i REG

Referenslista

C-246/04 Turn- und Sportunion Waldburg mot Finanzlandesdirektion für Oberösterreich
Inte rapporterad än i REG

C-114/05 Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie mot Gillan Beach Ltd
Inte rapporterad än i REG

Generaladvokatens yttranden

C-327/94 Opinion of Mr Advocate General Fennelly delivered on 25 April 1996. Jürgen
Dudda mot Finanzgericht Bergisch Gladbach [1996] ECR I-04595

C-167/95 Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 28 november
1996. Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. mot In-
specteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond [1997] REG I-01195

C-145/96 Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 24 april 1997.
Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier [1997] REG I-04857

C-349/96 Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 11 juni 1998.
Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise
[1999] REG I-00973

C-41/04 Förslag till avgörande av generaladvokat Kokott föredraget den 12 maj 2005. Le-
vob Verzekeringen BV och OV Bank NV mot Staatssecretaris van Financiën
Inte rapporterad än i REG

Litteratur

Albager, Eleonor Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Iustus Förlag, Uppsala 2001

Albager Eleonor och Magnus Omstruktureringar och moms, Norstedts Juridik, Stockholm
2002

Amand, Christian VAT and the Place of Supply of Services, European Taxation July/August
2003 s.267-270

Anderson, Mats och Sköld, Nils Mervärdesskatt – En kommentar till Hoffmann-målet, Skatte-
nytt 1998 s. 285-291

Hettne, Jörgen och Otken Eriksson, Ida EU-rättslig metod - Teori och genomslag i svensk
rättstillämpning, Norstedts Juridik, Stockholm 2005

Kogels, A Han VAT @ e-commerce, EC Tax Review 1999-2 s. 117-122.

Kumlien, Susanna Juristerna som sänker dina kostnader, Affärsvärlden 8 mars 2006,
<http://www.affarsvarlden.se/art/131584>, nedladdad 2006-04-29

Liebman, Howard och Rouselle, Olivier VAT Treatment of Composite Supplies, International
VAT Monitor s. 110-113

Referenslista

- Lindencrona, Gustaf* Skatter och kapitalflykt, Jurist och samhällsvetareförbundets Förlag AB, Stockholm 1972
- Makkus, Elwin och Snel, Jan* E.U. VAT TREATMENT OF SOFTWARE, BNAI Tax Planning International European Union Focus February 2006
- Melz, Peter* Mervärdeskatten – rättsliga problem och grunder, Juristförlaget, Stockholm 1990
- Miles, Ian* Knowledge intensive business services: prospects and policies, Foresight volume 7 issue 6 2005 s. 39-63,
<http://www.emeraldinsight.com/Insight/viewPDF.jsp?Filename=html/Output/Published/EmeraldFullTextArticle/Pdf/2730070604.pdf>, nedladdad 2006-05-04
- Ridsdale, Michael* Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT, EC Tax Review 2005-2 s. 82-94
- Stensgaard, Henrik* Fradragsret for merværdiafgift, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, Danmark 2004
- Ståhl, Kristina och Österman Roger P* EG-rätten och skyddet för den svenska skattebasen, Svensk Skattetidning 2002 s. 21-50
- Ståhl, Kristina och Österman Roger P* EG-skatterätt, Stockholm 2003
- Terra, Ben* European indirect tax law VAT and other indirect taxes, Nederländerna 2003,
<http://www.tax.nl/en/index.html>, nedladdad 2006-04-10
- Terra, Ben* Sales Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer 1988
- Terra, Ben* The Place of Supply in European VAT, Kluwer Law International, London 1998
- Van der Corput, Walter* EU VAT Implementing Regulation, International VAT Monitor March/April 2006 s. 114-123
- Westberg, Björn* Mervärdesskatt – en kommentar, N & S Kommentar, Göteborg 1997
- Westberg, Björn* Nordisk mervärdesskatterätt, Juristförlaget, Stockholm 1994