PERNILLA RENDAHL

Omsättningslandsreglernas ändamål, konstruktion och tolkning i EU-mervärdesskatterätten

Idén till den här artikeln föddes inför Momsinstitutets konferens i Sigtuna under september 2013. Min uppgift var att inleda avsnittet som diskuterade mervärdesskatterättsliga omsättningslandsregler varför min initiala tanke var att diskutera någon eller några principiella frågor. När jag påbörjade mina förberedelser ville jag skapa en grund för en öppen och förutsättningslös diskussion om omsättningslandsreglerna i EU-mervärdesskatterätten, varför jag valde att angripa reglerna utifrån en mer systematisk analys än en materiell analys. Slutresultatet av arbetet omfattar såväl en systematisk analys som en materiell analys avseende omsättningslandsreglernas ändamål, konstruktion och tolkning.

1 Inledning[1]

Mervärdesskattesystemet såsom det är instiftat inom EU, bygger på territorialitetsprincipen enligt vilken mervärdesbeskattning av skattepliktiga transaktioner ska ske under förutsättning att de omsätts eller förvärvas inom ramen för en medlemsstats territorium.[2] Vilken stat som har rätt att beskatta en transaktion anges i omsättningslandsreglerna.[3] Omsättningslandsreglerna anger därmed *var* en transaktion ska anses tillhandahållen när fler än en stat har beskattningsanspråk på samma transaktion. En förutsättning för att fastställa en beskattningsrätt till ett tillhandahållande är dock att omsättningen eller förvärvet är skattepliktigt, dvs. *vilka* transaktioner som ska beskattas kan inte utläsas fullt ut enbart av omsättningslandsreglerna. Ett beskattningsanspråk kan därmed fastställas av omsättningslandsreglerna, medan en beskattningsrätt inte fullt ut kan bestämmas enbart av omsättningslandsreglerna. Med risk för att få en haltande analys omfattar förevarande artikel enbart omsättningslandsreglerna dvs. beskattningsanspråket, inte vilka tillhandahållanden som dessutom är skattepliktiga eller inte dvs. beskattningsrätten.[4]

[1] Särskilt tack till deltagare vid Momsinstitutets konferens samt jur. dr David Kleist och jur. dr Ann-Sophie Sallander för synpunkter och kommentarer.

[2] Art. 2.1 i Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (Mervärdesskattedirektivet).

[3] Art. 31–61 i mervärdesskattedirektivet samt föreslagna ändringar i senare direktiv och tillämpningsförordningar.

[4] Grunden för påförande av mervärdesskatt är att samtliga kriterier avseende en skattepliktig omsättning eller förvärv ska göras inom ramen för en ekonomisk verksamhet av en beskattningsbar person, är uppfyllda. Kriterierna belyses väl av 1 § 1 st. Mervärdesskattelagen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

En stats beskattningsanspråk kan även uttryckas som att det föreligger gränsöverskridande moment inom ramen för en och samma transaktion. När samtliga moment för en transaktion ligger inom ramen för samma land uppstår inga problem avseende bestämmandet av omsättningslandet, eftersom enbart ett land har beskattningsanspråk på transaktionen i fråga.

De mervärdesskatterättsliga omsättningslandsreglerna är i de flesta staterna ett unilateralt medel för att avgöra territorialitet som grund för beskattning. I det EU-rättsliga systemet där harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskatt föreligger i hög utsträckning, kan diskuteras vilken form omsättningslandsreglerna har. Eftersom harmoniseringen huvudsakligen är genomförd genom direktiv och dessa i sin tur implementeras för att ge lagstöd för påförande av skatt på medlemsstatsnivå, kan omsättningslandsreglerna fortfarande anses utgöra unilaterala medel dock med en gemenskapsrättslig grund. Enligt de skyldigheter som följer av EU-fördraget ska medlemsstaternas tillämpning av den nationella lagstiftningen följa EU-domstolens tolkning av de bakomliggande EU-rättsliga bestämmelserna.[5] Härutöver finns även förordningar vilka är direkt tillämpliga avseende hur flera av omsättningslandsreglerna ska tillämpas på nationell nivå. Dessa är inte ett unilateralt medel, utan sekundära EU-rättsliga akter, med syfte att säkerställa en mer enhetlig tillämpning av EU-rätten på medlemsstatsnivå.[6]

Den här artikeln syftar till att diskutera omsättningslandsreglernas syfte och funktion i det EU-rättsliga mervärdesskattesystemet. Inom ramen för syftet analyseras omsättningslandsreglerna således i tre steg. Först identifieras uppställda ändamål eller syften med omsättningslandsreglerna. Därefter undersöks huruvida identifierade ändamål regleringstekniskt implementerats i gällande direktivsbestämmelser. Härefter analyseras EU-domstolens tolkning av uppställda bestämmelser för att kunna fastställa omsättningslandsreglernas funktion inom ramen för mervärdesskattesystemet. En analys av hur ändamålen tillämpas på medlemsstatsnivå avgränsas bort. En analys av svensk praxis hade varit fullt möjlig, åtminstone övergripande avseende Högsta förvaltningsdomstolens tolkning av omsättningslandsreglerna. Däremot är det inte möjligt att inom ramen för förevarande artikel undersöka huruvida tillämpningen på nationell nivå fullt ut följer de ändamål som kan fastställas på lagstiftningsnivå och av EU-domstolens tolkning, eftersom detta skulle bli alltför omfattande. En studie av tillämpningen på nationell nivå görs lämpligen i en större studie. Förevarande artikel fokuseras istället till en systematise-

(1994:200): *”Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag 1. vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, 2. vid skattepliktigt unionsinternt förvärv av varor som är lös egendom, om inte omsättningen är gjord inom landet, eller 3. vid sådan import av varor till landet som är skattepliktig.”*

[5] Se art. 4.3 i EU-fördraget och EUD i mål C-453/00 *Kühne & Heitz* av den 13 januari 2004, p. 22.

[6] Se art. 291 FEUF som ligger till grund för exempelvis Rådets tillämpningsförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

ring av ändamålen med omsättningslandsreglerna i mervärdesskatterätten på EU-nivå. Genom att identifiera ändamål som återfinns i syftet med en regel, hur det eller de ändamålen tar sig uttryck i bestämmelsens utformning och används vid tolkning av bestämmelsen, kan eventuella samband eller motsägelser identifieras. Dessa kan i sin tur påverka bestämmelsernas funktionalitet. En hög funktionalitet förutsätter att ändamålen inte motsäger varandra, samt att tolkningen av bestämmelsernas innebörd ligger i linje med dessas ändamål. Avslutningsvis framställs slutsatser utifrån den diskussion som förts.

2 Omsättningslandsreglernas ändamål

Den historiska bakgrunden till det mervärdesskattesystem som finns idag har beskrivits i doktrin av flera författare och behandlas därför inte närmare här.[7] Ett återkommande syfte med harmoniseringen av mervärdesskatten inom EU är att säkerställa den inre marknadens funktion som återfinns i art. 113 FEUF,[8] vilken lyder:

> ”Rådet ska enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen.”[9]

Det konstitutionella stödet för inrättandet av en inre marknad återfinns i art. 3.3 i EU-fördraget och art. 26–27 i FEUF. Omfattningen av den inre marknaden som begrepp har diskuterats flitigt i doktrin.[10] Utifrån den konstitutionella grunden för harmoniseringen av mervärdesskatten som ges i art. 113 TFEU är inte enbart vad som är att anse som den inre marknaden och etableringen samt funktionen av densamma ett avgörande syfte med harmoniseringen, utan även undvikandet av snedvridning av konkurrensen på densamma. Det senare uppfattas även som ett neutralitetsmål som kan utläsas av mervärdesskattedirektivets ingress.[11]

---

[7] Se exempelvis Melz, Peter, *Mervärdeskatten – rättsliga grunder och problem*, Juristförlaget 1990, s. 19–24, Westberg, Björn, *Nordisk mervärdesskatterätt – behandlingen av utländska företag, varor eller tjänster inom ramen för nationella lagar*, Juristförlaget 1994, s. 101–132, Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus förlag 2001, s. 40–48, Terra/Kajus, *Guide to the Recast VAT Directive*, IBFD [Online edition, IBFD:s databas], kap. 1.2 och de la Feria, Rita, *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD Doctoral Series 2008, [Online edition, IBFD:s databas], kap. 2.

[8] Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

[9] Art. 113 FEUF.

[10] Se exempelvis de la Feria, Rita, *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD Doctoral Series 2008, [Online edition, IBFD:s databas], kap. 2.1.1–2.1.2, Isenbaert, Mathieu, *EC Law and the Sovereignty of the Member States in Direct Taxation*, IBFD Doctoral Series 2009 [Online edition, IBFD:s databas], kap. 3 och Hilling, Maria, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, Iustus förlag 2005, s. 68–72.

[11] Se p. 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Vid införandet av mervärdesskatten på EU-nivå angavs att ursprungslandsprincipen skulle vara ledande vid bestämmande av omsättningsland för omsättningar mellan medlemsstaterna.[12] Den målsättningen behölls även i samband med att förverkligandet av den inre marknaden skulle ske, varför en målsättning om att ett definitivt system med beskattning i ursprungslandet skulle råda 31 december 1996.[13] För omsättningar mellan EU-medlemsstat och icke EU-medlemsstat har destinationslandsprincipen varit gällande sedan harmoniseringen påbörjades.[14] I takt med genomförandet av den inre marknaden har övergångsregler, främst för unionsinterna förvärv och vissa typer av tjänster, lett till att allt fler unionsinterna omsättningar beskattas enligt destinationslandsprincipen.[15] Syftet med att införa övergångsregler har i flera fall varit att undvika en snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden på grund av varierande mervärdesskattesatser i olika medlemsstater. Avseende unionsinterna förvärv angavs särskilt att beskattningen av dessa transaktioner i första hand bör ske där den slutliga förbrukningen av varorna faktiskt antas ske, dvs. i destinationslandet.[16]

Rådet har beslutat om att anta kommissionens framåtsyftande strategi för de omarbetningar som behöver göras på EU-nivå för att mervärdesskatten ska anpassas till de marknadsförändringar som sker.[17] I denna framåtsyftande strategi, för hur mervärdesskatten ska förändras för att bli enklare, mer neutral och effektiv, förespråkas en tillämpning av destinationslandsprincipen i högre utsträckning än tidigare.[18] De övergångsregler som har funnits för att undvika snedvridning av konkurrensen innan ett slutgiltigt mervärdesskattesystem med beskattning i ursprungslandet kunde införas, har stegvis blivit permanenta. Den främsta anledningen till att den grundläggande målsättningen med att beskatta varor och tjänster enligt ursprungslandsprincipen har ändrats till destinationslandsprincipen, är att öka mervärdesskattens ändamålsenlighet eller funktionalitet, vilket i sin tur förutsätter att mervärdesskatten inte motverkar den inre marknadens funktion.

---

[12] Se särskilt art. 4, Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

[13] Se COM(2000)348 final, Communication from the Commission to the Council and the Parliament, A strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market, Brussels, 07.06.2000, s. 3, p. 5.

[14] Se art. 7 och 8 i Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax.

[15] Se exempelvis Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, ingressen, 1:a ledet.

[16] EUD i mål C-285/09 *R* av den 7 december 2010, p. 37 med däri vidare hänvisningar till tidigare praxis.

[17] Council of the European Union, Council conclusions on the future of VAT, 3167th Economic and Financial Affairs Council meeting, Brussels, 15 May 2012.

[18] Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, om mervärdesskattens framtid, Mot ett enklare, robustare och effektivare mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden, Bryssel den 6.12.2011 KOM(2011) 851 slutlig, s. 5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Vidare anger kommissionen att medlemsstaterna har bekräftat att det är politiskt omöjligt att nå en beskattning enligt ursprungslandsprincipen, vilket även uppmärksammats av Europaparlamentet.[19] Ett skifte mot destinationslandsprincipen har därmed ett brett stöd på nationell nivå, EU-nivå och även bland marknadens aktörer, vilka i första hand vill ha ett funktionellt mervärdesskattesystem även om ett system som bygger på ursprungslandsprincipen teoretiskt är mer fördelaktigt för de senare.[20] Ett skifte till destinationslandsprincipen innebär därmed att en mer pragmatisk lösning får företräde när den mer teoretiskt lämpliga lösningen inte är politiskt genomförbar.

Enligt kommissionen ska det fortsatta arbetet med en implementering av ett destinationslandsbaserat mervärdesskattesystem sträva efter att gränsöverskridande transaktioner inte ska medföra ytterligare efterlevnadskostnader (*compliance costs*). Ett mål för kommissionens fortsatta arbete är att det ska vara lika enkelt och säkert med gränsöverskridande transaktioner som för rent inhemska samt att efterlevnadskostnaderna måste reduceras.[21] Vidare anger kommissionen att de långsiktiga mål som har identifierats med mervärdesskatten i EU, uttrycks som att systemet i första hand ska generera inkomster samt stärka EU:s konkurrenskraft.[22] Ändamålet att skapa skatteintäkter sätts inte i perspektiv till EU som helhet eller medlemsstaterna. Mervärdesskatten har dock i detta avseende ett dubbelt ändamål eftersom skatteintäkterna i första hand går direkt till medlemsstaterna, men även är direkt kopplad till medlemsstaternas avgift till EU.[23]

Vid införandet av en EU-anpassad mervärdesskattelagstiftning i Sverige angavs uttryckligen att den principiella inställningen var att anpassa den svenska regleringen så långt som möjligt till den EU-rättsliga regleringen, även om det under en övergångsperiod kunde leda till tillämpningsproblem.[24] Likaså upprepas de EU-rättsliga ändamålen i förarbeten till justeringar i Mervärdesskattelagen (1994:200) för ytterligare anpassning till EU-rätten med anledning av direktiv 2008/8/EG avseende förändringar i platsen för beskattning av tjänster.[25]

Sammanfattningsvis kan ändamålen med omsättningslandsreglerna konstateras vara starkt knutna till det fundamentala syftet med en harmoniserad mervärdesskatt inom EU, nämligen att säkerställa den inre marknadens funk-

[19] Council of the European Union, Council conclusions on the future of VAT, 3167th Economic and Financial Affairs Council meeting, Brussels, 15 May 2012.

[20] Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet, Rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén, om mervärdesskattens framtid, Mot ett enklare, robustare och effektivare mervärdesskattesystem som anpassats till den inre marknaden, Bryssel den 6.12.2011 KOM(2011) 851 slutlig, s. 5.

[21] A.a.

[22] A.a., s. 4.

[23] Se exempelvis Westberg, Björn, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Thomson Reuters 2009, s. 2.

[24] Se prop. 1993/94:99, s. 117–118.

[25] Se prop. 2009/10:15, s. 78–79.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

tion. Mervärdesskatten har därmed som främsta syfte att generera skatteintäkter utan att för den skull snedvrida konkurrensen på den inre marknaden eller utgöra hinder för den senares funktion.

3 Ändamålens omsättning i rättsliga kriterier

Ändamålen med omsättningslandsreglerna i mervärdesskatten kan förefalla förhållandevis lättöverskådliga. Reglerna leder huvudsakligen till att ursprungslandsprincipen eller destinationslandsprincipen ska användas för att bestämma vilken medlemsstat som har beskattningsanspråk på en gränsöverskridande transaktion. Vid en genomgång av artiklarna i mervärdesskattedirektivet kan dock fyra kategorier skönjas. Dels de artiklar som anger att en omsättning sker i ursprungslandet, dels de artiklar som anger att en omsättning sker i destinationslandet. Härutöver används även platsen för faktisk användning och faktiskt utnyttjande i ett fåtal artiklar samt olika kriterier som leder till att transaktioner beskattas i det land där föremålet, exempelvis fastigheten, faktiskt finns eller tjänsterna faktiskt utförs. Tabell I visar en schematisk uppställning över omsättningslandsartiklarna i mervärdesskattedirektivet utifrån dessa fyra kategorier.

Tabell I: Schematisk uppställning av omsättningslandsreglerna i mervärdesskattedirektivet

Ursprung	Destination	Faktisk användning, faktiskt utnyttjande	Fysisk plats
Art. 31	Art. 32.2	Art. 39 (1 st.)	Art. 47
Art. 32.1	Art. 33	Art. 59a	Art. 48
Art. 34	Art. 36	Art. 59b	Art. 49
Art. 35	Art. 38		Art. 53
Art. 37	Art. 39 (2 st.)		Art. 54
Art. 45	Art. 40		Art. 55
Art. 50	Art. 41		Art. 56.1
Art. 57.1	Art. 42		Art. 56.2 delvis
	Art. 44		Art. 60
	Art. 56.2 delvis		Art. 61
	Art. 58		
	Art. 59		

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

I Tabell I är omsättningslandsreglerna uppdelade utifrån var omsättningen av varorna eller tjänsterna ska anses omsatta: enligt 1) ursprungslandsprincipen eller 2) destinationslandsprincipen, 3) var den faktiska användningen och faktiska utnyttjandet sker samt 4) fysisk plats för varan eller tjänsten. De två senare, faktisk användning och faktiskt utnyttjande samt fysisk plats, kan även slås samman till en och samma kategori då båda egentligen syftar till att beskatta omsättningar i det landet som ligger närmast den faktiska användningen. *Terra/Kajus* diskuterar motsvarande argument för bestämmande av omsättningsland som nyttoprincipen eller *benefit-principle*, vilken innebär att omsättningarna ska beskattas i det land närmast det faktiska åtnjutandet av samhällets offentliga tjänster, finansierade av statliga medel:

> ”Since consumers are the primary beneficiaries of the government services which the VAT finances, they should bear the full burden of these taxes in their own country. Therefore it is suggested that taxes on the consumption of private consumers should exclusively benefit the country in which the expenditure takes place, i.e. the country of destination.”[26]

Vid en tolkning av de två senare kolumnerna i enlighet med Terra/Kajus beskrivning av nyttoprincipen, kan Tabell I även delas upp i två kategorier istället för fyra – ursprungslandsprincipen och destinationslandsprincipen. En sådan systematisering tydliggör den övervikt som finns i antalet artiklar som leder till att en omsättning anses gjord i destinationslandet, trots att det bakomliggande policy-målet för mervärdesbeskattningen i EU har varit att nå en beskattning enligt ursprungslandsprincipen för unionsinterna förvärv.

Ursprungslandsprincipen gäller för åtta av de totalt 33 olika indelningar som görs regleringstekniskt i mervärdesskattedirektivets omsättningslandsartiklar. Den förändring gentemot ett mer fullständigt destinationslandsbaserat mervärdesskattesystem som pågår och ska fortlöpa inom EU, kan därmed ställas i relation till vilka faktiska förändringar som detta eventuellt kan innebära. Förändringarna gäller inte unionsinterna förvärv eller import av varor eftersom de redan är destinationslandsbaserade. Däremot är det flera typer av omsättningar av varor och tjänster som fortfarande följer ursprungslandsprincipen. Tabell II visar hur artiklarna är fördelade utifrån de fyra kategorier av skattepliktiga transaktioner som återfinns i art. 2.1 i mervärdesskattedirektivet; omsättning av varor, omsättning av tjänster, import av varor och unionsinterna förvärv.

[26] Terra/Kajus, *Guide to the Recast VAT Directive*, IBFD [Online edition, IBFD:s databas], kap. 5.1.5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Tabell II: Systematisering av omsättningslandsregler för respektive typ av omsättning

Skattepliktig transaktion	Ursprung	Destination	Faktisk användning, faktiskt utnyttjande	Fysisk plats
Omsättning av varor	Art. 31	Art. 32.2	Art. 39 (1 st)	
	Art. 32.1	Art. 33		
	Art. 34	Art. 36		
	Art. 35	Art. 38		
	Art. 37	Art. 39 (2 st)		
Omsättning av tjänster	Art. 45	Art. 44	Art. 59a	Art. 47
	Art. 50	Art. 56.2 delvis	Art. 59b	Art. 48
	Art. 57.1	Art. 58		Art. 49
		Art. 59		Art. 53
				Art. 54
				Art. 55
				Art. 56.1
				Art. 56.2 delvis
Unionsinterna förvärv		Art. 40		
		Art. 41		
		Art. 42		
Import av varor				Art. 60
				Art. 61

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Tabell II visar att såväl import av varor som unionsinterna förvärv har kriterier som är principiellt enhetligt utformade. Med en extensiv tolkning av destinationslandsprincipens innebörd, följer båda dessa kategorier av omsättningar ett destinationslandsbaserat system. Avseende omsättning av varor återfinns kriterier som leder till skilda omsättningsländer beroende av om varor transporteras mellan ett eller flera medlemsländer eller huruvida exempelvis gas, värme och vatten tillhandahålls till en beskattningsbar person eller inte. Skillnaderna mellan olika kategorier av tjänster beror dels på om tjänsterna tillhandahålls en beskattningsbar person eller inte, dels på vilken typ av tjänst som det är fråga om.

Enligt EU-domstolen är orsaken till skiftande kriterier för att fastställa var olika typer av omsättningar ska anses gjorda, att nå ett rationellt beskattningsresultat genom praktiskt tillämpbara kriterier. Vad som förefaller som ett virrvarr av kategorier och kriterier, särskilt när omsättningslandsreglerna delas upp i olika underkategorier av varor och tjänster kanske ändå följer en klarlagd struktur? Ett ändamål med antalet underkategorier kan i så fall anses vara praktiskt tillämpbara kriterier för fastställande av beskattningsland.[27] Det ändamålet är att betrakta som regleringstekniskt snarare än principiellt eftersom det är ett sätt att implementera de övergripande ändamålen med omsättningslandsreglerna som diskuterats ovan i avsnitt 2.

Tabell III tydliggör den mängd av underkategorier som finns avseende omsättning av varor och omsättning av tjänster, vilka i sig innebär att gränsdragningsproblem uppstår mellan olika typer av underkategorier, särskilt om transaktionerna är att betrakta som sammansatta.[28] I mervärdesskattedirektivets ingress klargörs att syftet med olika kriterier för att bestämma omsättningslandet är att undvika snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden[29], undvika dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning[30], underlätta gemenskapsintern handel[31], praktiskt tillämpbara kriterier[32] och kontrollskäl[33]. Praktiskt tillämpbara kriterier kan i vissa fall likställas med kontrollskäl, men ingressen till mervärdesskattedirektivet skiljer dessa två skäl åt, varför även jag gör så i den här artikeln. Praktiskt tillämpbara kriterier innebär inte enbart att det ska vara praktiskt av kontrollskäl för myndigheter, utan även att det ska vara praktiskt för de beskattningsbara personerna. Ett praktiskt tillämpbart kriterium för att fastställa omsättningsland kan därmed bidra till att nå målet om att sänka efterlevandeskostnaderna för de skattskyldiga.

---

[27] se EUD i mål 168/84 *Gunter Berkholz* av den 4 juli 1985, p. 14, EUD i mål C-327/94 *Dudda* av den 26 september 1996, p. 20, och EUD i mål C-167/95 *Linthorst* av den 6 mars 1997, p. 10.

[28] Se EUD i mål C-41/04 *Levob Verzekeringen* av den 27 oktober 2005, p. 18 samt mål C-349/96 *CPP* av den 25 februari 1999, p. 27.

[29] Se p. 11, 17, 19, 20, 22 och 23 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

[30] Se p. 17, 19 och 22 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

[31] Se p. 15 och 22 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

[32] Se p. 16 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

[33] Se p. 21 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Tabell III: Systematisering av omsättningslandsreglerna för respektive underkategori

Skatte-pliktig transaktion	Under-kategori	Ursprung	Destina-tion	Faktisk användning, faktiskt utnyttjande	Fysisk plats
Omsättning av varor	hämtnings-köp	Art. 31			
	vid transport	Art. 32.1			
	import		Art. 32.2		
	import		Art. 33.2		
	distans-försäljning	Art. 34	Art. 33.1		
	vinstmargi-nalbeskatt-ning	Art. 35			
	persontran-sport	Art. 37			
	monterings-leverans		Art. 36		
	gas, elektrici-tet, värme		Art. 38	Art. 39 (1 st)	
	gas, elektrici-tet, värme		Art. 39 (2 st)		

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Skatte-pliktig transaktion	Under-kategori	Ursprung	Destina-tion	Faktisk användning, faktiskt utnyttjande	Fysisk plats
Omsättning av tjänster	huvudregler	Art. 45 (B2C)	Art. 44 (B2B)	Art. 59a (EU – icke EU-stat)	
	fastighet				Art. 47
	persontran-sport	Art. 57.1			Art. 48
	transport-tjänster	Art. 50			Art. 49
	kultur, sport mm.				Art. 53
	värdering mm.				Art. 54
	restaurang och catering				Art. 55
	leasing trans-portmedel		Art. 56.2 delvis		Art. 56.1
	leasing trans-portmedel				Art. 56.2 delvis
	telekom-munikation, radio och television, e-tjänster		Art. 58	Art. 59b	
	heterogen grupp		Art. 59		

Vid en första anblick av Tabell III kan inte något entydigt skäl urskiljas för uppdelningen mellan ett stort antal underkategorier. Även rubriceringarna på de olika underkategorierna kan diskuteras. Artikel 53 omfattar såväl kultur, sport, underhållning som liknande tjänster även om den gemensamma nämnaren synes förutsätta en fysisk mötesplats, såsom mässor och konserter. Den mängd uppräknade evenemang som kan tillhandahållas på sådant sätt har dock skilda syften. Istället för att räkna upp typer av evenemang och skapa osäkerhet om gränsdragning mellan andra tjänster, skulle en mer generell

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

beskrivning kunna användas med motsvarande kriterium för fastställande av beskattningsland.

Även de tjänster som räknas upp i Art. 59 a–k, i Tabell III omnämnda som heterogen grupp, har lite gemensamt. Art. 59 syftar dock till att klargöra när den heterogena gruppen av tjänster inte ska beskattas i unionen, då de är tillhandahållna en icke-beskattningsbar person med hemvist utanför EU. I övriga fall gäller huvudregeln, alternativt reglerna med särskilda anknytningspunkter för exempelvis telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt elektroniskt tillhandahållna tjänster i Art. 58, när de senare typerna av tjänster är tillhandahållna till icke beskattningsbara personer med hemvist i EU. Omfattningen av hur stor del av samtliga omsättningar som följder destinationslandsprincipen blir i första hand beroende av hur många tillhandahållanden av tjänster som sker från en beskattningsbar person till en icke-beskattningsbar person och därmed faller under huvudregeln i Art. 45. I andra hand, i vilken utsträckning exempelvis hämtning av varor aktualiseras jämfört med att distanshandelsreglerna eller unionsinterna förvärv tar vid med följden att destinationslandsprincipen tar över ursprungslandsprincipen.

En systematisering av omsättningslandsreglerna på det sätt som görs i Tabell I–III påvisar att omsättningslandsreglerna i mervärdesskattedirektivet i hög utsträckning redan följer destinationslandsprincipen trots att det strategiska målet för unionsinterna förvärv har varit att nå en beskattning i ursprungslandet. Likaså kan konstateras att det faktiska beskattningsresultatet inte kan säkerställas med hjälp av omsättningslandsreglerna i isolation eftersom omsättningar i vissa fall är undantagna från skatteplikt för att undvika dubbelbeskattning. Ett exempel på detta är att reglerna om unionsinterna förvärv till sin konstruktion innebär att omsättningen av varor är undantagen från skatteplikt i ursprungslandet och förvärvet istället är skattepliktigt i destinationslandet. Som angavs i inledningen till förevarande artikel bestämmer omsättningslandsreglerna enbart ett beskattningsanspråk, medan beskattningsrätten kräver att samtliga kriterier för påförande av mervärdesskatt är uppfyllda.

Den svenska implementeringen av mervärdesskattedirektivet med senare ändringar, balanserar de svenska särdrag som återfinns i mervärdesskattelagen samt en strävan att få mervärdesskattelagens systematik att i större utsträckning följa direktivets utformning.[34] Omfattningen av olika regler som bestämmer omsättningsland på nationell nivå är därför inte direkt överensstämmande med motsvarande EU-rättsliga bestämmelser. De nationella omsättningslandsreglerna kan därför läsas dels utifrån mervärdesskattelagens systematik, dels utifrån den EU-rättsliga systematiken, eftersom direktiven är bindande för medlemsstaterna avseende det resultat som ska uppnås. Nås exempelvis motsvarande beskattningsresultat på nationell nivå jämfört med EU-nivå även om implementeringen i sig skiljer sig i hur reglernas faktiskt utformats?

[34] Se exempelvis prop. 2009/10:15, s. 78 och 92.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

4 Ändamålens betydelse vid tolkningen av omsättningslandsreglerna

4.1 Identifiering av angivna ändamål i EU-domstolens praxis avseende omsättningslandsreglerna

I avsnitt 3 diskuteras ändamålens implementering i rättsliga kriterier. I förevarande avsnitt analyseras EU-domstolens tolkning av omsättningslandsreglernas direktivsartiklar, avseende ändamålens betydelse och genomslag.

Vid en sökning på EU-domstolens hemsida avseende omsättningslandsartiklarna som inte omfattar unionsinterna förvärv, påträffas ett sextiotal mål. Vid en sökning på unionsinterna förvärv förekommer ungefär lika många mål. Samtliga mål avseende omsättningslandsartiklarna behandlar inte tolkningen av omsättningslandsreglerna. De mål som berör tolkningen av omsättningslandsartiklarna systematiseras nedan utifrån vilka ändamål som utgör grund för EU-domstolens tolkning.

Ett av de första målen där EU-domstolen förtydligar syftet med dåvarande Art. 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet, numera huvudreglerna i Art. 44 och 45 är *Gunter Berkholz-fallet*. I målet tar EU-domstolen avstamp i sjunde övervägandet i ingressen avseende målet att nå ett *rationellt beskattningsresultat och undvikande av kompetenskonflikter mellan medlemsstater*.[35] En kompetenskonflikt mellan medlemsstater kan leda till dels dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning. Motsvarande argumentation återfinns även i flertalet efterföljande mål. De mål som enbart tar upp detta argument är bland annat tre fördragsbrottsmål mot Spanien, Luxemburg och Frankrike avseende reklamtjänster[36], *Linthorst-fallet*[37], *Levob Verzekeringen – fallet*[38], *NN-fallet*[39], *Kommissionen mot Tyskland*[40], *RCI Europe-fallet*[41], *Dudda-fallet*[42], *Swiss Re Germany Holding-fallet*[43] och *EGN-fallet*[44]. Härutöver finns flertalet fall där motsvarande argumentation återfinns men, där även andra argument ligger till grund för tolkningen avseende implementeringen av ändamålen med omsättningslandsreglerna.

Några av de argument som framförs i anknytning till ovanstående avseende fastställande av den skattemässiga anknytningen, undvikande av kompetenskonflikter och ett rationellt beskattningsresultat är att *reglerna ska vara praktiskt tillämpbara på så sätt att respektive nationell lagstiftnings tillämpningsom-*

[35] Se EUD i mål 168/84 *Gunter Berkholz* av den 4 juli 1985, p. 14.

[36] Se EUD i mål C-73/92 *Kommissionen mot Spanien* av den 17 november 1993, p. 12–13, mål C-69/92 *Kommissionen mot Luxemburg* av den 17 november 1993, p. 15–16, mål C-68/92 *Kommissionen mot Frankrike* av den 17 november 1993, p. 14–15.

[37] Se EUD i mål C-167/95 *Linthorst* av den 6 mars 1997, p. 10.

[38] Se EUD i mål C-41/04 *Levob Verzekeringen* av den 27 oktober 2005, p. 32.

[39] Se EUD i mål C-111/05 *NN* av den 29 mars 2007, p. 43.

[40] Se EUD i mål C-401/06 *Kommissionen mot Tyskland* av den 6 december 2007, p. 29.

[41] Se EUD i mål C-37/08 *RCI Europe* av den 3 september 2009, p. 20.

[42] Se EUD i mål C-327/94 *Dudda* av den 26 september 1996, p. 20.

[43] Se EUD i mål C-242/08 *Swiss Re Germany Holding* av den 22 oktober 2009, p. 32.

[44] Se EUD i mål C- 377/08 *EGN* av den 2 juli 2009, p. 27.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

råde får en rationell avgränsning i förhållande till varandra. Skillnaden mellan argumenten kan tyckas försumbar, men de senare målen har en än mer tydlig markering avseende begränsningen av den nationella lagstiftningens tillämpningsområde medan den föregående gruppen av fall i första hand har syftet med de EU-rättsliga akterna som huvudargument för att nå motsvarande resultat. De rättsfall där en tydligare avgränsning av de nationella lagstiftningarnas tillämpningsområde görs är *Cookies world-fallet*[45], *Reisebüro Binder-fallet*[46], *DFDS-fallet*[47], *Antje Köhler-fallet*[48] och *Trans Tirreno Express-fallet*[49].

Ytterligare kriterier som EU-domstolen lyfter fram vid tolkningen av omsättningslandsreglerna i hur bedömningen avseende olika transaktioner ska göras och som därmed har betydelse för hur ändamålen får genomslag i tolkningen är att:

- varje led i produktions- och distributionskedjan ska bedömas var för sig,[50]
- det är själva karaktären på den tillhandahållna tjänsten som utgör det fastställda anknytningskriteriet avseende huruvida den generella regeln eller regler med särskilda anknytningskriterier beroende av underkategori får genomslag,[51]
- motsvarande som i punkten ovan gäller även vid bedömningen av huruvida det är en omsättning av vara eller omsättning av tjänst, vilket kan leda till olika omsättningslandsreglers tillämpning,[52]
- vid en komplex tjänst där ett rationellt beskattningsresultat inte kan nås genom särskilda anknytningskriterier gäller den generella regeln,[53]
- nå ett rationellt beskattningsresultat med möjlighet till kontroll,[54]
- territorialitetsprincipen avgör direktivets tillämpningsområde vid uppehåll utanför gemenskapens område där varor och tjänster tillhandahålls ombord på tåg, fartyg och flyg,[55]
- motsvarande argument som i punkten ovan återfinns även avseende reklamtjänster,[56]
- anknytningen till ett säte eller fast driftställe avgörs av vad som leder till en rationell lösning ut skattesynpunkt eller löser en konflikt avseende beskattningsland med en annan medlemsstat,[57]

---

[45] Se EUD i mål C-155/01 *Cookies World* av den 11 september 2003, p. 46.
[46] Se EUD i mål C-116/96 *Reisebüro Binder* av den 6 november 1997, p. 12.
[47] Se EUD i mål C-260/95 *DFDS* av den 20 februari 1997, p. 18.
[48] Se EUD i mål C-58/04 *Antje Köhler* av den 15 september 2005, p. 22.
[49] Se EUD i mål C-283/84 *Trans Tirreno Express* av den 23 januari 1986, p. 14–15.
[50] Se EUD i mål C-438/01 *Design Concept* av den 5 juni 2003, p. 28–29.
[51] Se EUD i mål C-108/00 *SPI* av den 15 mars 2001, p. 19 samt mål C-452/03 *RAL* av den 12 maj 2005, p. 23 och 28.
[52] Se EUD i mål C-231/95 *Faaborg-Gelting Linien* av den 2 maj 1996, p. 12.
[53] Se EUD i mål C-429/97 *Kommissionen mot Frankrike* av den 25 januari 2001, p. 46–50.
[54] Se EUD i mål C-390/96 *Lease Plan* av den 7 maj 1998, p. 22.
[55] Se EUD i mål C-58/04 *Antje Köhler* av den 15 september 2005, p. 25.
[56] Se EUD i mål C-1/08 *Athesia Druck* av den 19 februari 2009, p. 32–33.
[57] Se EUD i mål C-231/95 *Faaborg-Gelting Linien* av den 2 maj 1996, p. 16.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

– de särskilda anknytningskriterierna som återfinns i underkategorierna av tjänster ska inte tolkas restriktivt då de inte är undantag från den generella regeln och[58]
– icke-beskattning strider mot direktivets syfte.[59]

Av ovanstående förteckning framgår att EU-domstolen såväl direkt som indirekt återknyter till i direktiv uppställda syften med direktivsbestämmelserna. Härutöver tillkommer förtydliganden av uppställda ändamål i direktiv samt hur dessa påverkar såväl tolkningen av direktivsbestämmelserna som avgränsar räckvidden av nationell lagstiftning för att säkra ändamålens genomslagskraft.

4.2 Särskilt om unionsinterna förvärv

Avseende den särskilda beskattningsordning som införts genom unionsinterna förvärv har EU-domstolen i ett fåtal mål förtydligat att tolkningen av dem ska ske i enlighet med bestämmelsernas ändamål, avseende just bestämmandet av omsättningsland. Övriga mål behandlar andra frågor kopplade till skatteplikt, avdrag för ingående mervärdesskatt, rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt och missbruksförfaranden. I *Euro Tyre-målet* anför EU-domstolen att syftet med bestämmelserna som avgör omsättningsland för unionsinterna förvärv är att flytta över skatteintäkten från den medlemsstat där varorna normalt skulle anses omsatta (ursprungslandet, där transporten påbörjas) till den medlemsstat där transporten till den person som förvärvar varorna slutar (destinationslandet), eftersom det är i det sistnämnda landet som varorna slutkonsumeras.[60] Detta kan jämföras med *Terra/Kajus* definition av nyttoprincipen som argument för att beskatta varorna i det land där samhällets offentliga tjänster åtnjuts.[61]

EU-domstolens argumentation från *Euro Tyre-målet* återfinns även i *EMAG-målet*. I det sist nämnda målet förtydligas dock bakgrunden till syftet ytterligare avseende antagandet av direktiv 91/680, enligt vilket de fiskala gränserna mellan medlemsstaterna slutligt skulle avskaffa skatt på import och restitution av skatt vid export vid handel mellan medlemsstater per den 1 januari 1993.[62] Vid övergångsordningen som skulle gälla för unionsinterna förvärv som ett steg i förverkligandet av en inre marknad, skulle beskattning av transaktioner ske i det land där den slutliga förbrukningen sker. Regleringstekniken avseende unionsinterna förvärv innebär att omsättningen av varor i ursprungslandet undantas från skatteplikt. Istället blir det unionsinterna förvärvet skattepliktig omsättning i destinationslandet, som ett led i att realisera ändamålet med beskattning där förbrukning eller slutkonsumtion sker.[63]

[58] Se EUD i mål C-166/05 *Heger* av den 7 september 2006, p. 17.
[59] Se EUD i mål C-51/88 *Hamann* av den 15 mars 1989, p. 19 och C- 190/95 *ARO Lease* av den 17 juli 1997, p. 12–16.
[60] Se EUD i mål C-430/09 *Euro Tyre* av den 16 december 2010, p. 43.
[61] Se avsnitt 3 ovan.
[62] Se EUD i mål C-245/04 *EMAG* av den 6 april 2006, p. 26–27.
[63] A.a. p. 31.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Vidare anges att ändamålet med att förflytta skatteintäkterna från ursprungslandet till destinationslandet är enklare att uppnå om en kedjeförsäljning med en transport låter transporten vara hänförlig till destinationslandet, inte till mellanlandet. En sådan konstruktion och tolkning av reglerna säkerställer en klar avgränsning av de berörda medlemsstaternas skattemässiga suveränitet.[64]

4.3 Särskilt om tjänster som är omsatta där de faktiskt utförs

Avseende andra särregleringar som finns avseende anknytningskriterier för en viss typ av underkategori av tjänster diskuterar EU-domstolen i *Gillian Beach-fallet* minsta gemensamma nämnare för tjänster som ska beskattas där de faktiskt utförs.[65] EU-domstolens resonemang följer en argumentation som återfinns i de fall som är uppräknade som första grupp i avsnitt 4.1 avseende syftet med bestämmelserna med återkoppling till ingressen i mervärdesskattedirektivet.[66] Ingressen i direktivet förespråkar en skiftning från ursprungslandsprincipen till destinationslandsprincipen särskilt då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris och dessa tillhandahålls mellan skattskyldiga personer. Genom omarbetning av sjätte mervärdesskattedirektivet till mervärdesskattedirektivet har olika ändamål avseende särreglerade omsättningar för varor och tjänster förtydligats ytterligare.[67] Vidare uttalar EU-domstolen:

> ”Domstolen erinrar om att artikel 9.2 i sjätte direktivet [numera Art. 53] utgör en kollisionsregel som används för att fastställa platsen för beskattningen av tillhandahållanden och, följaktligen, avgränsningen av medlemsstaternas behörighet. Härav följer att begreppet ”liknande aktiviteter” är ett gemenskapsrättsligt begrepp som skall tolkas enhetligt för att undvika situationer med dubbelbeskattning eller utebliven beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike, REG 1993, s. I-5881, punkt 14).”[68]

EU-domstolen poängterar här vikten av en enhetlig tolkning av artikelns begrepp för att säkerställa en uniform tillämpning inom unionen för att undvika fall av såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning. Samtliga tjänster som återfinns i artikel 53 kännetecknas enligt EU-domstolen av att

> ”… de allmänt tillhandahålls vid i tiden avgränsade arrangemang, och den plats där dessa tillhandahållanden av sammansatt natur fysiskt utförs är principiellt sett lätt att fastställa då dessa arrangemang äger rum på ett visst ställe.”[69]

EU-domstolens tolkning i *Gillan Beach-fallet* klargör ändamålens genomslagskraft i tolkningen avseende praktiskt tillämpbara kriterier och undvikande av kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna. Avsikten med regleringen

[64] A.a. p. 40.

[65] Se Tabell III, Art. 53 avseende kultur, sport, utbildning och liknande tillhandahållanden som ska beskattas där de faktiskt utförs.

[66] Se EUD i mål C-114/05 *Gillan Beach* av den 9 mars 2006, p. 14 och 16.

[67] Se p. 15–23 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

[68] Se EUD i mål C-114/05 *Gillan Beach* av den 9 mars 2006, p. 20.S

[69] A.a. p. 24.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

är därmed att likabehandla transaktioner som är avgränsade arrangemang avseende tid samt att de äger rum på ett visst fysiskt ställe. Regleringstekniken som används utgår dock från en viss typ av tjänster som kan anordnas på detta sätt, vilket uppenbarligen lett till tolkningssvårigheter på medlemsstatsnivå, eftersom förhandsavgörande från EU-domstolen har begärts i bland annat *Gillan Beach-fallet*. En fråga som kan diskuteras vidare är därmed om artikel 53 är ändamålsenligt utformad även om tolkningen av EU-domstolen följer ändamålen.

4.4 Särskilt om tjänster med anknytning till fast egendom

En annan särreglering som föranlett flera förhandsavgöranden från EU-domstolen är tjänster som har anknytning till fast egendom. Här kan särskilt två fall lyftas fram där EU-domstolen i ett av dem avseende uthyrning av montrar för mässor och utställningar, tydligt påvisar svårigheten i gränsdragningen mellan olika typer av underkategorier av tjänster. EU-domstolen ger en tydlig markering avseende de nationella domstolarnas behörighet att bedöma de faktiska omständigheterna i målet. Bedömningen innebär även en skyldighet att iaktta omsättningslandsreglernas ändamål avseende undvikande av kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna och strävan att nå ett rationellt beskattningsresultat.[70] De anvisningar som EU-domstolen ger i *Inter-Mark Group-fallet* är följande:

> ”… ett tillhandahållande av tjänster som består i att ta fram, tillfälligt upplåta och, i förekommande fall, transportera, utställnings- och mässmontrar till kunder som presenterar sina varor eller tjänster på mässor och utställningar ska anses som ett tillhandahållande av tjänster som kan omfattas av följande bestämmelser:
>
> – Artikel 56.1 b i direktivet, när montern utformas eller används för reklamändamål.
>
> – Artikel 52 a i direktivet när montern tas fram och upplåts för en viss mässa eller utställning som har ett kulturellt, konstnärligt, idrottsligt, vetenskapligt, pedagogiskt, underhållningsmässigt eller liknande tema, eller när montern följer en förlaga vars form, storlek, material eller utseende bestäms av organisatören av en viss mässa eller utställning.
>
> – Artikel 56.1 g i direktivet när den tillfälliga upplåtelsen, mot betalning, av de delar som en monter består av utgör den avgörande beståndsdelen i detta tillhandahållande.”[71]

Artikelhänvisningar i citat ovan har ändrats genom införandet av direktiv 2008/8/EG avseende ändringar i reglerna om platsen för beskattning av tjänster. Den första strecksatsen refererar numera till Art. 59 1 b avseende reklamtjänster som faller in under huvudreglerna i Art. 44 och 45 om de omsätts inom unionen till en beskattningsbar person respektive icke-beskattningsbar person. Motsvarande gäller även för den tredje strecksatsen i citatet ovan, vil-

[70] Se EUD i mål C-530/09 *Inter-Mark Group* av den 27 oktober 2011, p. 32.
[71] A.a. p. 33.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

ken numera återfinns i Art. 59 g avseende uthyrning av materiella ting. Den andra strecksatsen refererar numera till Art. 53 och 54. Däremot är uthyrning av montrar inte att betrakta som tjänster med anknytning till fast egendom vilka regleras i Art. 47.

Värt att notera är att *Inter-Mark Group-fallet* inte hänvisar till ändamålen med bestämmelserna lika tydligt som i andra fall.[72] Motsvarande gäller även för *RR Donnelly Global-fallet* där EU-domstolen istället utgår från praxis avseende sammansatta tillhandahållanden vid tolkningen av Art. 47 tolkningen förutsätter att tjänster med anknytning till en fast egendom måste ha ett direkt samband med egendomen för att Art. 47 ska bli tillämplig, i övriga fall anses tjänsterna omsatta enligt huvudreglerna i Art. 44 och 45.[73] Det senare målet avsåg en lagringstjänst där det blir avgörande för bedömningen huruvida den som köper tjänsten har nyttjanderätt till den fasta egendomen eller inte.

Vid en jämförelse av EU-domstolens argumentation som tydligare tar avstamp i reglernas ändamål och de som snarare utgår från praxis avseende sammansatta tillhandahållanden, framgår att den regleringsteknik som används med underkategorier vilka tar avstamp i olika typer av tjänster – snarare än de faktiska kriterierna för bestämmande av anknytning – försvårar möjligheten att nå de ändamål som eftersträvas. Den främsta anledningen till detta är att gränsdragningsproblemen avseende typ av tjänst skapar osäkerhet. När de nationella myndigheterna och domstolarna är ansvariga för en enhetlig tillämpning av omsättningslandsreglerna och svårigheter att tolka de faktiska omständigheterna på ett enhetligt sätt, föreligger hinder för att reglernas ändamål får faktisk genomslagskraft i individuella fall.[74] Vid diskrepans mellan medlemsstaters tillämpning finns en uppenbar risk för neutralitetsstörningar på olika nivåer, vilka diskuteras närmare i avsnitt 5 nedan.

4.5 Särskilt om förebyggande av skatteundandragande och missbruk som ändamål

Slutligen bör även lyftas fram EU-domstolens argumentation avseende tolkningen av omsättningslandsreglerna i förhållande till förebyggande av skatteundandragande och missbruk. I *Kollektivavtalsstiftelsen-fallet* anger EU-domstolen att en ändamålsenligt tolkning

> ”… underlättar genomförandet av nämnda kollisionsregel genom att den gör det enkelt att, på platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, hantera bestämmelserna om uppbörd och förebyggande av skatteundandragande.” [75]

[72] Se exempelvis EUD mål C-37/08 RCI Europe av den 3 september 2009, p. 20.
[73] Se EUD i mål C-155/12 *RR Donnelley Global* av den 27 juni 2013, p. 32 och 37.
[74] Se EUD i mål C-337/95 *Dior* av den 4 november 1997, p. 25, European Commission, Consultation Paper: Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases, 5 January 2007, s. 2–3 och European Commission, Information notice, Test case for private ruling requests relating to corss-border situations.
[75] Se EUD i mål C- 291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen* av den 6 november 2008, p. 31.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Vidare refererar EU-domstolen i samma mål till att en ändamålsenlig tolkning stärker mervärdesskattesystemets funktion samt är förenlig med såväl rättssäkerhetsprincipen som med målet att minska efterlevnadskostnaderna för de skattskyldiga som bedriver unionsintern handel och därmed underlättar den fria rörligheten för tjänster.[76]

Referensen som EU-domstolen gör till motverkan av skatteundandraganden återfinns även i *R-fallet*, men där med tydlig referens till missbruksdoktrinen som ytterligare ett ändamål som *erkänns och uppmuntras* i mervärdesskattedirektivet.[77] Frågan som diskuteras i *R-fallet* är huruvida f.d. artikel 28c A. a i sjätte direktivet (numera artikel 138 och 139 i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas på så sätt, att undantag från mervärdesskatteplikt inte medges för en gemenskapsintern leverans av varor när en vara *de facto* har levererats till en annan medlemsstat. I den medlemsstaten har den faktiska förvärvarens identitet dolts i syfte att undgå att betala den mervärdesskatt som belöper på motsvarande gemenskapsinterna förvärv.[78] Den medlemsstat som enligt direktivsbestämmelsen ska undanta en gemenskapsintern omsättning från skatteplikt, eftersom det istället är förvärvet som ska beskattas, kan enligt resonemanget i *R-fallet* återinföra en skatteplikt när reglerna missbrukats. I *R-fallet* bestod missbruket av utfärdande av falska fakturor.[79]

EU-domstolens resonemang i *R-fallet* speglar dess resonemang i *Cookies World-fallet* där dubbelbeskattning anges strida mot principen om skatteneutralitet. Således är såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning i strid med ändamålen med omsättningslandsreglerna i EU-mervärdesskatterätten. Inom ramen för detta ska omsättningslandsreglerna tolkas i enlighet med mervärdesskattens systematik och funktion, vilket inkluderar vikten av ett rationellt beskattningsresultat och förhindrande av skatteflykt, skatteundandragande och missbruk. Svårigheterna med detta har inte minst aktualiserats av Högsta förvaltningsdomstolens dom av den 15 mars 2013 med efterföljande diskussioner.[80] I en strävan att nå en uniform tillämpning och samsyn mellan medlemsstaterna i frågan om att motverka skatteundandragande och missbruk bör svårigheter att nå en uniform tillämpning på medlemsstatsnivå diskuteras vidare på EU-nivå.

[76] Se A.a. p. 32 och 33.
[77] Se EUD i mål C-285/09 *R* av den 7 december 2010, p. 36.
[78] A.a. p. 35.
[79] A.a. p. 51.
[80] Se Kristoffersson, Eleonor, Skattebedrägerier, förfarandemissbruk och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, SkatteNytt 2013, s. 598–612 och von Bahr, Stig, Bedrägeri, mervärdesskatt och legalitet, SkatteNytt 2013, s. 861–865.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

5 Diskussion avseende omsättningslandsreglernas funktionalitet

I avsnitten 2–4 ovan har en systematisering av ändamålen med omsättningslandsreglerna gjorts avseende bakomliggande principer, implementering i direktivsbestämmelser, och dessas genomslag i EU-domstolens tolkning. Ett ytterligare led i syftet med förevarande artikel är att diskutera omsättningslandsreglernas funktion inom mervärdesskattesystemet utifrån omsättningslandsreglernas fastställda ändamål.

De fundamentala ändamål som eftersträvas med harmoniseringen av mervärdesskatten är en fungerande inre marknad där mervärdesskatten inte leder till en snedvridning av konkurrensen.[81] Omsättningslandsreglerna är inom detta syfte kompetensfördelande bestämmelser avseende medlemsstaternas nationella lagstiftnings territoriella räckvidd.

Konkurrenssnedvridningar kan uppkomma på flera sätt inom mervärdesskatten exempelvis genom undantag och reducerade skattesatser.[82] Omsättningslandsregler som leder till dubbelbeskattning eller en oavsedd ickebeskattning leder också till att neutralitetsbrister uppstår. Dessa brister kan uppstå på olika nivåer, därför är det av vikt att uppmärksamma vad neutralitetsbristen relaterar till, dvs. vilken jämförelsegrund det är som används. Finns det exempelvis neutralitetsbrister i hur en viss typ av transaktion behandlas mellan olika medlemsstater eller är det mellan en medlemsstat och en ickemedlemsstat? I det senare fallet finns skäl att ifrågasätta vilka neutralitetsmål som eftersträvas då EU, i första hand, avser att få en fungerande inre marknad, dvs. de politiska skälen och ändamålen bakom omsättningslandsregler mellan två medlemsstater och mellan en medlemsstat och en icke-medlemsstat, skiljer sig åt. EU-domstolen har i flertalet rättsfall använt neutralitet som ett argument för tolkning av flera av mervärdesskattedirektivets bestämmelser.[83]

Ändamål bakom en regels utformning kan därmed finnas på flera olika nivåer. Utifrån en stats perspektiv är den nationella nivån den primära nivån för avgörande av rättstillämpningen. Utifrån ändamål avseende omsättningslandsreglerna i ett mervärdesskattesystem är ett bakomliggande syfte att bestämma vilken grundläggande princip som ska gälla för beskattning av import och export, dvs när någon form av gränsöverskridande moment återfinns i samband med en omsättning av en vara eller en tjänst. Ska import beskattas så att den likställs med köp av inhemska varor och tjänster och ska export undantas från beskattning? Sveriges grundläggande principer för detta

[81] Se avsnitt 2 ovan.

[82] Se European Commission, Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing legislation on VAT reduced rates (8 October 2012–4 January 2013), Brussels, taxud.c.1(2013)708070, s. 7.

[83] Jfr Rendahl, Pernilla, *Cross-Border Consumption Taxation on Digital Supplies*, IBFD Doctoral Series 2009, s. 72–92 med Sonnerby, Mikaela, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Norstedts juridik 2010, s. 81–155 för två olika systematiseringar av EU-domstolen användning av neutralitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

följer EU-rätten, vilken innebär att import beskattas och export undantas, dvs. det är destinationslandsbaserat.[84]

Den regionala nivån, som kan särskiljas från den nationella nivån, kan exemplifieras av EU-rättsligt harmoniserande rättsakter där ändamålen med de harmoniserade reglerna fastställs på regional nivå. Ändamålen på EU-rättslig nivå får den rättsverkan som i det här fallet följer av EU-rättens genomslagskraft på nationell nivå. Enligt EU-fördraget, är ändamålen för harmoniseringen av mervärdesskatten fokuserade på den inre marknadens funktion vilket inkluderar en hälsosam konkurrenssituation. Som framgår av förteckningen över EU-domstolens argumentation avseende ändamålens påverkan på omsättningslandsreglernas tolkning i avsnitt 4 ovan, har ändamålen en stor genomslagskraft vid tolkningen på regional nivå. De regionala ändamålens genomslagskraft på nationell nivå kan däremot diskuteras då det är de nationella myndigheterna och domstolarna som är ansvariga för en korrekt tillämpning av de EU-rättsliga bestämmelserna såsom implementerade i nationell rätt, på varje enskilt fall.[85]

Utöver den nationella och regionala nivån finns även den internationella nivån. Det finns inte någon harmonisering eller några skatteavtal som avgör beskattningsrätten eller beskattningsanspråken för mervärdesskatt på omsättningar. Det som däremot återfinns på internationell nivå är olika former av koordineringssamarbeten. Ett exempel på detta är arbetet inom OECD med att utveckla internationella mervärdesskatterättsliga riktlinjer.[86] Den internationella nivån är inte bindande och kan inte jämföras med en regional harmonisering. Vilken rättslig effekt den här typen av material har kan därmed diskuteras. En allmän beteckning på liknande material är *soft law*, men materialet kan även benämnas för en kodifiering av policymål. Riktlinjer på internprissättningsområdet har fått genomslag i exempelvis svensk praxis, men en viktig skillnad mellan riktlinjerna för internprissättning är att de har en annan konstitutionell grund jämfört med riktlinjerna för mervärdesskatt som utarbetas på OECD-nivå.[87] Riktlinjerna för internprissättning har sitt ursprung i OECD:s modellavtal, vilket i sin tur ofta ligger till grund för de dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan olika stater. I Sverige finns därmed ett indirekt lagstöd för en sådan användning, eftersom skatteavtalen inkorporeras i svensk lag. Något motsvarande stöd finns inte på mervärdesskattens område.

En annan viktig grund för omsättningslandsreglernas funktionalitet utifrån dessas ändamål är huruvida de realiserar en kompetensfördelning mellan medlemsstaterna på så sätt att dubbelbeskattning och icke-beskattning inte uppstår. I sin isolation gör omsättningslandsreglerna inte det, eftersom de måste läsas i

[84] Se avsnitt 2 och 3 ovan.

[85] För en vidare diskussion om skillnaden mellan dessa två se Rendahl, Pernilla *EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application*, Intertax 2013, s. 450-461 och för en vidare diskussion avseende utvecklingen i skatterättslig praxis se Påhlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*. SkatteNytt 2011, s. 113–125.

[86] Se OECD, International VAT/GST Guidelines, draft consolidated version, Februray 2013.

[87] Se RÅ 1991 ref 107.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

kombination med exempelvis reglerna om skatteplikt. Regleringstekniskt kan därmed hävdas att omsättningslandsreglerna inte står på egna ben, utan är en del av systematiken i mervärdesskatten som helhet. Det pågående EU-rättsliga arbetet med förhandsbesked vid gränsöverskridande transaktioner mellan ett fåtal medlemsstater är ett tecken på att frågorna om att undvika dubbelbeskattning och icke-beskattning är långt ifrån lösta trots harmoniserade omsättningslandsregler.[88] Likaså kan konstateras att orsakerna till dubbelbeskattning inte enbart ligger i en divergerande tolkning av direktivsbestämmelser eller dessas implementering på nationell nivå, utan även i en avvikande tolkning av sakomständigheterna i enskilda fall.[89] Ytterligare ett tecken på att divergerande tillämpning finns i medlemsstaterna är behovet av tillämpningsförordningar just med syfte att säkerställa en enhetlig tillämpning av EU-rätt på medlemsstatsnivå.[90]

6 Sammanfattande slutsatser

Syftet med förevarande artikel är att diskutera omsättningslandsreglerna avseende dessas syfte och funktion inom ramen för mervärdesskattesystemet som sådant. För att uppnå syftet med artikeln systematiseras ändamålen med omsättningslandsreglerna avseende hur dessa implementeras i direktivsbestämmelser och tolkas av EU-domstolen.

Utöver syftet att skapa skatteintäkter, är säkerställandet av den inre marknadens funktion argumentet bakom harmoniseringen av mervärdesskatten på EU-nivå. Inom ramen för detta syfte återfinns även en målsättning om att mervärdesskatten inte ska snedvrida konkurrensen på den inre marknaden eftersom det motverkar den senares funktion. Som ett led i detta återfinns även syftet att begränsa medlemsstaternas skattemässiga suveränitet för att undvika kompetenskonflikter mellan medlemsstater, vilka kan orsaka såväl dubbelbeskattning som icke-beskattning.

Den regleringsteknik som har valts i mervärdesskattedirektivet för att säkerställa dessa EU-rättsliga eller regionala ändamål innebär att fyra kategorier av omsättningar (varor, tjänster, unionsinterna förvärv och import) samt underkategorier till de två första, beskrivna i Tabell I–III i avsnitt 3 ovan, leder till en komplexitet avseende gränsdragningen mellan såväl de fyra huvudkategorierna av omsättningar som underkategorierna. Avsikten med underkategorierna för omsättning av varor och tjänster är att nå ett rationellt beskatt-

[88] Se European Commission, Information notice, Test case for private ruling requests relating to cross-border situations och kort discussion i avsnitt 4 ovan.

[89] Se European Commission, Consultation Paper: Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases, 5 January 2007, s. 2–3.

[90] Se Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, 23.3.2011 samt kommande förändringar i COM(2012) 763 final, Proposal for a Council Regulation amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services, Brussels, 18.12.2012.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

ningsresultat. Det senare innebär att EU-domstolen har lyft fram särskilda hänsyn som iakttas vid tolkningen av omsättningslandsreglerna som ett led i en ändamålsenlig tolkning. Omsättningslandsreglerna är dock enbart en del i regleringstekniken får att nå ett särskilt beskattningsresultat genom exempelvis tekniken att undanta en omsättning från skatteplikt och istället beskatta motsvarande förvärv. Gränsdragningen mellan olika kategorier av tjänster har varit föremål för flertalet förhandsavgöranden i EU-domstolen, vilket i sig är ett tydligt tecken på att omsättningslandsreglerna inte är enkla att tolka i förhållande till varandra.

Den ändamålsenliga tolkning som EU-domstolen använder tydliggör inte alltid vilken nivå ändamålen är hänförliga till. I första hand är det den EU-rättsliga nivån som är för handen, eftersom det är där EU-domstolen har sin kompetens. Att ändamålen kan skilja sig åt på EU-nivå och medlemsstatsnivå diskuteras dock i väldigt liten utsträckning i de svenska förarbetena avseende omsättningslandsreglerna, varför svenska myndigheter och domstolars lämnas uppgiften att identifiera sådana skillnader, om nödvändigt, vid en tillämpning i det enskilda fallet.

En avgörande faktor för att mervärdesskatten ska betraktas som funktionell i förevarande artikels avseende, är att ändamålen inte är motstridiga samt att tolkningen av bestämmelserna ligger i linje med fastställda ändamål. Även om ändamålen i sig inte är direkt motstridiga utan sammantaget strävar efter att få en fungerande inre marknad och nå ett rationellt beskattningsresultat, kan funktionaliteten i omsättningslandsreglerna ifrågasättas. Den första grunden för ifrågasättanden är att regleringstekniken för att nå ett önskat beskattningsresultat är förhållandevis komplext med olika underkategorier och kriterier. Motsvarande skulle kunna nås genom förenklade bestämmelser även om detta kan vara politiskt svårt att genomföra. Den andra grunden för ifrågasättandet är att ändamålen som används för tolkningen av omsättningslandsreglerna kan ges olika innebörd beroende av om de diskuteras på EU-nivå eller nationell nivå, vilket försvårar en enhetlig tillämpning. En enhetlig tillämpning är i sig en förutsättning för att motverka dubbelbeskattning och icke-beskattning, vilket är ett av de grundläggande ändamålen med omsättningslandsreglerna som sådana. Slutsatsen landar därmed i ett cirkelresonemang, där omsättningslandsreglernas funktion är slutligt beroende av att tillämpningen på nationell nivå följer motsvarande ändamål som specificerats av EU-domstolen och ges motsvarande innehåll. Häri ligger en utmaning för såväl domstolar, myndigheter, departement och EU-rättsliga organ för att hitta praktiskt fungerande lösningar vid divergerande tolkningar av såväl sakomständigheter som anknytningskriterier i omsättningslandsreglerna.

Pernilla Rendahl är jur. dr och verksam vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20