



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Fredrik Salö

Hur ska jag hantera moms om jag vill sälja en app inom EU?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: period 1 HT2018

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	2
Sammanfattning	4
Summary	5
Förkortningar	6
1. Bakgrund	7
1.1. Syfte	7
1.2. Frågeställning	8
1.3. Disposition	9
1.4. Avgränsningar	10
1.5. Metod och material	10
2. Momsens rättskällor	12
2.1. Svenska skatterättsliga legalitetsprincipen	12
2.2. Svenska rättskällor	14
2.3. EU:s rättskällor	16
2.4. EU-rättslig grund för moms-kompetens	18
2.5. Momsdirektivet	19
2.6. EU-rättens företräde	19
2.7. Tolkning av skatterätt	22
2.8. Sammanfattning	24
3. Allmän introduktion till moms	25
3.1. Historia	26
3.2. Kort internationell utblick idag	26
3.3. Skattesubjekt	27
3.4. Omsättning	38
3.5. Ingående skatt och avdrag	39
3.6. Begränsningar i avdragsrätt	40
3.7. Momsfritt och reducerad moms	43
3.8. Beskattnings- och omsättningsland	46
3.9. Värdekedjor	56
3.10. Sammanfattning	61

4.	Rådgivning till klienten.....	63
4.1.	Skattskyldighet	63
4.2.	Beskattningsland	64
4.3.	Elektroniska tjänster m.fl.....	65
4.4.	MOSS	65
4.5.	Sammanfattning av klientråd	66
5.	Kritiska perspektiv	67
5.1.	Persilja på rot.....	67
5.2.	Konsert, inspelning till fysiskt media, eller app	69
5.3.	En bok betraktas som papper – eller inte?.....	70
5.4.	Sammanfattning	71
6.	Käll- och litteraturlista	72
6.1.	Källor.....	72
6.2.	Litteratur.....	75

Sammanfattning

Detta arbete har haft till syfte att besvara frågan om hur en apptillverkare ska hantera momsens när apparna säljs på marknaden inom EU. Frågan har besvarats genom en utredning om vad moms är. Även frågan om vilken stat som har rätt att få moms har utretts.

Moms är en indirekt skatt vilket betyder att någon annan är skattskyldig för skatten än den som ska bära dess kostnader. Detta har lösts så att alla som är med i tillverkningskedjan av en momspliktig vara eller tjänst betalar momsens för det mervärde som den själv tillför. Den moms som betalats för inköp till verksamheten dras av från den slutliga momsens som uppstår vid försäljning

Moms skulle kunna vara ett mycket enkelt rättsområde inom skatterätten men olika hänsyn, t.ex. sociala, ekonomiskt stöttande eller praktiska, har gjort reglerna komplicerade. I samband med dessa hänsyn har gränsdragningsproblem uppstått. T.ex. har lagstiftaren velat göra sjukvård och skolundervisning billigare genom att den inte är momspliktig. Detta har skapat svårigheter för företag som bedriver t.ex. sjukvård och intygsverksamhet för t.ex. körkort eller företag som bedriver både skola och trafikskola i samma lokaler.

Olika avdragsbegränsningar som införts av fiskala skäl, som t.ex. att ingående moms inte får dras av för personbilar, som till råga på allt har en annan definition i momsens sammanhang än i allmänspråkliga och trafikjuridiska är sådant som gör momsens rätt komplicerat men också intressant för oss jurister.

Svaret på frågan visade sig inte alls vara det jag trodde från början. De flesta appar kan antas laddas ner från en av två plattformar, Apples App Store och Googles Google Play. Det är då dessa som ska hantera momsens. Apptillverkaren säljer apparna till Apple eller Google momsritt om dessa inte har svenska filialer.

Summary

The purpose of this paper is to investigate and clarify how an app manufacturer should handle VAT regarding apps sold to users within the EU. By investigating what VAT is, and deciding which state has the right to receive VAT for each product sold, I will show how VAT should be handled in different situations.

VAT is an indirect tax, which means that someone else than the person who is to bear its costs is liable to pay the tax. Everyone who participates in the manufacturing chain of a product subject to VAT pays the VAT for the added value. The VAT paid to the business for purchases is deducted from the final VAT that arises from the sale.

VAT could have been a very simple type of law within tax law, but different considerations, such as social, economic or practical, has made the rules complicated. In connection to these considerations, boundary problems have been added. For example, the legislator wants to make healthcare and school education cheaper by not being subject to VAT. This has created difficulties for companies that conduct healthcare and certification activities for driving license or companies operating both school and traffic school at the same premises.

Different deduction restrictions imposed for fiscal reasons, such as that incoming VAT, must not be deducted for passenger cars which has a different definition in VAT context than in common language and traffic legal. This makes VAT legislation complicated, but at the same time interesting, for lawyers.

The outcome of this investigation was not what was to be expected. Most apps can be assumed to be downloaded from one of two platforms, Apple's App Store and Google's Google Play. These two companies are obligated to handle the VAT when an end consumer buys an app. The app maker sells the apps to Apple or Google without VAT to them.

Förkortningar

app	Datorprogram avsett för viss tillämpning i mobiltelefon
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
EU	Europeiska unionen
FEU	fördraget om Europeiska unionen
FEUF	fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	inkomstskattelag (1999:1229)
M	Moderata samlingspartiet
momslagen	mervärdesskattelag (1994:200)
moms	mervärdesskatt
momsdirektivet	rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
MOSS	Mini One Stop Shop, en e-tjänst från Skatteverket som ska göra det lättare att ta ut moms enligt regler som gäller inom EU i det land köparen befinner sig
prop	proposition
SFS	svensk författningssamling
SRN	Skatterättsnämnden
VAT	Value Added Tax, engelska för moms

1. Bakgrund

Mervärdeskatt, moms, beskattar konsumtion. Enligt de svenska grundbestämmelserna utgår moms med 25 % på all försäljning från en företagare eller ett företag¹. Syftet är fiskalt, att få in pengar till statskassan. Näringsidkare får dra av momsen de själva betalt till andra näringsidkare. Så enkelt skulle moms kunna vara.

Men jag har observerat tre faktorer har försvårat momsen; (1) internationell handel framförallt inom EU och den inre marknaden samt (2) differentiering av skattesatser och olika regler för avdragsrätt för ingående moms samt (3) att den tekniska utvecklingen har gjort att mycket av det utbud som tidigare betraktats som varor idag betraktas som tjänster.

Det är just dessa faktorer jag vill undersöka.

1.1. Syfte

När jag valt ämne för uppsatsen är det inte bara moms i största allmänhet som är intressant. Jag har valt moms eftersom det är ett ämne som inte ingår i varken grundterminerna eller funnits för mig att läsa som fördjupning. Att få möjligheten att **bredda** min juridiska kompetens är ett av syftena med ämnesvalet. För att kunna besvara de specifika frågor som uppsatsen ska besvara måste jag först läsa in mig på det nya ämnet moms.

¹ Den korrekta benämningen i lagstiftningen är lite väl komplicerad för löpande text. Jag nöjer mig med att skriva företagare eller företag för att texten ska bli begriplig. Egentligen heter det att en skattskyldig för moms är en "beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver ekonomisk en ekonomisk verksamhet, oberoende av dessa syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjandet av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."

Inom ramen för moms vill jag också **fördjupa** min juridiska kompetens. Uppsatsen ska inte vara en allmän ”lärobok” om moms utan den ska fokusera på ett specialområde inom momsfrågorna. Jag har valt att fokusera på *elektroniska tjänster* eftersom reglerna där dels avviker något från hur varor och andra tjänster beskattas men också för att reglerna är relativt nya. Det kan också finnas anledning att anta att handeln med elektroniska tjänster ökar i framtiden.

Jag vill också att uppsatsen ska tillföra ytterligare ett perspektiv till min juridiska kompetens. Jag vill göra en anpassning av kommunikation av ett komplicerat juridiskt område tillgängligt för ickejurister. Jag vill utveckla **klient- och affärsnyttan** med juridiken. Utgångspunkten för denna uppsats är att jag vill hjälpa en påhittad klient som funderar på att utveckla en app till en mobiltelefon. Utvecklaren vill veta hur försäljning av appen blir momsbeskattad, vem som i så fall ska betala moms, när den ska betalas och till vilket land. Utvecklaren kommer förstås också att veta om det finns några fördelar med att sälja appen från ett annat EU-land eller om den ska säljas från Sverige. Jag har under utbildningens fördjupningsdel läst kursen *juridisk kommunikation* och inspirerats av de färdigheter denna kurs hade att ge för att skriva avsnitt 4. Även mitt deltagande i Lindahl Business Law Challenge har inspirerat mig att våga ta ställning och ge kunden ett råd. Avsnitt 4 avslutas därför med att jag ger konkreta råd till klienten.

1.2. Frågeställning

Denna uppsats är också ett fiktivt konsultuppdrag. Jag tänker att jag fått ett uppdrag från en klient som utvecklar appar till mobiltelefoner och klienten ber mig göra en rättsutredning för dennes räkning för att besvara frågor om när momsskyldighet uppstår och till vilken stat som moms ska betalas samt vilka andra konsekvenser detta får för klienten. När klienten kommer till mig är apputvecklingen en ren hobby som inte genererar inkomster och klienten har heller inte haft några kostnader för utvecklingen. Klienten har dock en idé som denne eventuellt vill utveckla kommersiellt.

Jag kommer att undersöka hur reglerna ser ut för hur appen ska momsbeskattas. För att klara detta måste jag beskriva generella momsregler.

Appen kan innehålla både text, bild och musik, utöver den programkod som behövs. Jag kommer att undersöka om detta medför några problem med hänsyn till att det finns olika momssatser. Därmed uppstår också en fråga om det finns några svårförklarliga skillnader och gränsdragningar inom momsreglerna som behöver belysas kritiskt.

1.3. Disposition

Uppsatsens disposition är en undersökning för att undersöka *vem* som är skattskyldig, *när* skattskyldighet uppstår samt *var* skattskyldighet uppstår. Först kommer att behandlas var man finner regler för moms och hur momsregler ska tolkas.

Uppsatsen kommer därefter att orientera läsaren om grundläggande bestämmelser om moms inklusive en kortfattad historisk och global översikt. Avsikten är dels en allmänbildning men också introducera nyckelbegrepp som kommer att behövas för senare förståelse av rättsfrågorna om skattskyldig, tidpunkt och plats för beskattning. Den globala översikten syftar även den till allmänbildning men också att undersöka om olikheter mellan olika nationella regler kan skapa problem i handeln eller inte. Kapitlet avslutas med en kortare sammanfattning. Därefter följer den egentliga rättsutredningen med avsnitt om skattesubjekt, skatteutlösande händelse och beskattningsland. Avsnittet avslutas med en analytisk sammanfattning.

Därefter följer ett avsnitt som är tänkt att simulera det råd jag vill ge till min fiktiva klient. Detta avsnitt är inte tänkt att läsas av jurister eller akademiskt verksamma rättsvetenskapsmän utan av en småföretagare. Det saknar därför hänvisningar till rättskällorna. Så har jag förstått på advokater jag stött på i utbildningen att klienter vill ha svaren på sina frågor och jag har därför valt att ta detta tillfälle att även producera en sådan text.

Avslutningsvis för jag en diskussion om reglerna kan sägas fungera med hänsyn till legalitetsprincip, enkelhet och gränshinder inom EU och skatterättsliga neutralitetsprincipen, som innebär att de ekonomiska överväganden som görs före ett visst beslut

tas, t.ex. om en produkt ska produceras av företaget självt, köpas från leverantör inom landet, inom EU eller importeras inte ska påverkas av skatteregler.²

1.4. Avgränsningar

Jag kommer inte att beröra övriga former av beskattning, t.ex. inkomstbeskattning eller punktskatter. Inte heller kommer tull att beröras.

Inom det egentliga området för uppsatsen, moms, kommer avgränsning att göras mot alla övriga specialområden som t.ex. fastighetsområdet, begagnade varor eller någon form av persontransporter eller resebyråverksamhet.

Även om uppsatsen primärt inte handlar om hur förfarandet ser ut kommer jag eventuellt att beröra förfarandet för vissa transaktioner. Men jag har avgränsat uppsatsen mot andra förfaranderegler än MOSS, det system som ursprungligen väckte mitt intresse för frågeställningen.

Jag kommer inte heller att ta upp regler för moms för transaktioner från andra länder än EU i själva uppgiften.

1.5. Metod och material

Moms hamnar i gränslandet mellan intern svensk rätt och EU-rätt. Av 8 kap. 2 § 2 pkt regeringsformen framgår att ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden ska regleras genom lag. Uttag av skatt måste i svensk rätt alltså ha stöd genom lag. Men enligt artikel 113 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) ska bl.a. mervärdesskatt harmoniseras i den mån det är nödvändigt för att den inre marknaden ska fungera och konkurrensen inte snedvridas. Detta har gjorts genom att EU antagit

² Lodin, m.fl. 2017, sid 3.

ett mervärdesskattedirektiv³ som implementerats i svensk rätt genom en mervärdesskattelag⁴. För att undersöka hur gällande rätt ser ut kommer jag alltså att behöva använda både en EU-rättslig metod samt svensk rättsdogmatisk metod. Detta synsätt utvecklas i avsnitt 2 på sidan 12.

Urvalet av litteratur är bl.a. valt ur tidigare terminers litteraturlista samt två böcker om moms jag hittat och lockats av deras titlar. Böcker med titlar som Mervärdesskatt (Peter Melz) och Mervärdesskatt i teori och praktik (Jan Kleerup m.fl.) har varit intressanta. Den senare var också utgiven i senaste upplaga så sent som 2018. Dessutom har jag använt Skatteverkets informationstjänst Rättslig vägledning som källa. Som komplement till litteraturen har jag också valt artiklar i SkatteNytt för fördjupning och reflektion. Under avsnitt 2 reder jag ut kvaliteten för de olika källor jag valt att använda.

Utöver den skatterättsliga facklitteraturen har jag också använt böcker i uppsatsskrivning från tidigare terminer.

³ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, momsdirektivet.

⁴ Momslagen.

2. Momsens rättskällor

Målet med detta avsnitt är att veta hur man besvarar frågan om vad som är gällande rätt när det gäller en speciell momsfråga. I detta avsnitt beskrivs hur EU-rätten och den svenska rätten förhåller sig till varandra.

2.1. Svenska skatterättsliga legalitetsprincipen

Grundlagarna överst i den svenska rättskällehierarkien. Grundlagarna är enligt regeringsformen 1 kap. 3 § regeringsformen (RF), successionsordningen, tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen. I 8 kap. finner vi vilken slags regler som måste ges genom lag. I 8 kap. 2 § framgår av ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden måste ha stöd i lag. Detta kallas ofta för den skatterättsliga legalitetsprincipen eller föreskriftskravet.⁵ Principen binder både lagstiftare och rättstillämpare.

I en artikel i Skattenytt⁶ påminner om ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta utövas av riksdagen allena”. Principen är gammal, redan fastslagen i 57 § 1809 år regeringsform.

Vad gäller rättstillämparna gäller att varje rättstillämpande myndighet ska lagpröva författningarna enligt 12 kap. 10 § RF. Det innebär att en föreskrift som står i strid med överordnad bestämmelse eller inte tillkommit väsentligt i strid med stadgad ordning inte ska tillämpas. Det är min slutsats av lagprövningen att denna ytterst tvingar lagstiftaren att stifta fungerande lagar.

⁵ Pahlsson 2013, sid. 88.

⁶ Skattenytt 2016 s. 730.

Den andra sidan av legalitetsprincipen, som är ett uttryck Pålsson skapat genom att tillämpa likabehandlingskravet i 1 kap. 9 § regeringsformen, är att rättstillämparna ska ta ut skatt där föreskrift kräver detta.⁷

Anders Hultqvist har i Skattenytt⁸ utvecklat ett kritiskt förhållningssätt till allt för vag lagstiftning inom skatteområdet. Han listar fyra punkter för att legalitetsprincipen ska vara uppfylld. **1. Föreskriftskravet** (som slogs fast redan i 57 § i 1809 års regeringsform och som idag återfinns i 8 kap. 2 § regeringsformen). **2. Analogiförbudet** eftersom analogier per definition är att gå utanför det tolkningsbara området i en skriven norm. **3. Retroaktivitetsförbud**, stadgas idag i 2 kap. 10 § RF. **4. Bestämmdhetskrav eller obestämmdhetsförbud.**

Vad som är en oklar norm är när det går att göra flera rimliga tolkningar av hur en situation ska lösas.⁹ I artikeln ges exempel på oklara formuleringar. Dessa är t.ex. väsentlig skatteförmån¹⁰, affärsmässigt motiverad¹¹, förmåner av mindre värde¹² och skälig omfattning.¹³

Hultqvist konkluderar att om lagstiftning är oklar uppstår bl.a. förutsägbarhetsproblem utöver de rent konstitutionella problemen som innebär att riksdagen i strid med regeringsformen överskjuter sin normgivningsmakt åt skatteverket och domstolarna.

⁷ Pålsson 2013, sid. 89.

⁸ Skattenytt 2016 s. 730.

⁹ Skattenytt 2016 s. 730, avsnitt 3 i artikeln.

¹⁰ T.ex. i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

¹¹ Är det inte affärsmässigt motiverat för ett AB att minska sin skatt när bolagets syfte är att generera största möjliga vinst åt sin ägare?

¹² 11 kap. 11 § inkomstskattelag (1999:1229).

¹³ 7 kap. 6 § inkomstskattelag (1999:1229).

2.2. Svenska rättskällor

2.2.1. Momslagen

Den svenska momslagen¹⁴ utfärdades den 30 mars 1994. I propositionen¹⁵ beskriver Carl Bildt¹⁶ och Bo Lundgren¹⁷ att lagen var en författningsteknisk översyn av ”lagen (1968:430) om mervärdesskatt, syftar primärt till att åstadkomma genomgripande förändringar av såväl lagstiftningens uppbyggnad och systematik som av de olika bestämmelsernas utformning. Avsikten med dessa ändringar är att skapa en större överskådlighet och därmed göra lagstiftningen mer lättillgänglig. Förslaget innebär även ett väsentligt närmande till den ordning som råder inom EG.” Sverige gick som bekant med i EU 1995. [sic!]¹⁸

Idag implementerar ML rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Detta direktiv började gälla 1 januari 2007 och ersatte då rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

2.2.2. Övriga momsrelaterade författningar

- Mervärdesskatteförordningen (1994:223)
- förordningen (1994:224) om återbetalning av mervärdesskatt och vissa punktskatter till hjälporganisationer, utländska beskickningar m.fl.
- lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund
- förordningen (2005:811) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund

¹⁴ Egentligen mervärdesskattelag (1994:200), ML, i detta arbete momslagen.

¹⁵ Prop 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag.

¹⁶ Statsminister (M), 1991–1994.

¹⁷ Skatteminister (M), 1991–1994.

¹⁸ Att det i propositionen skrivs EG är en felskrivning, då EG blev EU 1 november 1993.

- förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt
- skatteförfarandelagen (2011:1244)
- skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
- lagen (2000:142) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund
- förordningen (2000:268) om avtal med Danmark om mervärdesskatt för den fasta vägförbindelsen över Öresund
- lagen (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster
- förordningen (2011:1262) om redovisning, betalning och kontroll av mervärdesskatt för elektroniska tjänster

2.2.3. Domstolspraxis

Skatteverkets beslut kan överklagas till förvaltningsdomstol. Högsta instans är Högsta förvaltningsdomstolen. För att målet ska tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs dock prövningstillstånd, se 35 § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Ett annat sätt att få till bindande praxis och tolkning av skatterättsliga frågor är Skatterättsnämnden, SRN, som ger förhandsbesked, på begäran av enskild eller allmänna ombudet hos Skatteverket. Förhandsbesked kan överklagas direkt till HFD.¹⁹

2.2.4. Skatteverket

Skatteverket informerar om skatteregler genom olika informationsprodukter. I huvudsak finns det två typer av informationsprodukter, bindande och icke bindande. Formellt är den icke bindande informationen att jämföras med vilken doktrin som helst, men man ska komma ihåg att den är skriven av de främsta juristerna inom skatterättens område och därför citeras den ofta av HFD. Men även omvänt. Skatteverkets icke bindande informationsprodukter innehåller referenser till andra rättskällor, som

¹⁹ Se lag (1998:189) om förhandsbesked i Skattefrågor, 1 § 2 st samt 22 § 1 st.

EU-bestämmelser, lagar och praxis från HFD. Idag finns den mesta av informationen från Skatteverket samlat på verkets hemsida under fliken Rättslig vägledning.²⁰

Rättslig vägledning har ambitionen att vara heltäckande och uppdateras när det behövs. Med heltäckande förstås att man inte ska behöva söka information på andra ställen. Detta framgår av en informationsfilm som producerats av Skatteverket.²¹

Text från rättslig vägledning är angiven som online-källa i källhantering och som doktrin ur ett källkritiskt perspektiv.

2.3. EU:s rättskällor

Här följer en kortfattad sammanställning om EU-rättens rättskällor.

2.3.1. Fördragen

Det finns fyra fördrag som tillsammans utgör EU:s högsta nivå i normhierarkin, unionsfördraget²², funktionsfördraget²³, rättighetsstadgan och Euratomfördraget.²⁴ Fördragen har ingåtts på obestämd framtid (artikel 53 FEU och artikel 356 FEUF) och kan inte sägas upp, men däremot kan ett enskilt land begära utträde enligt artikel 50 FEU²⁵.

I unionsfördraget artikel 1.1 FEU slås det fast att unionen tilldelats sina befogenheter av medlemsstaterna. Funktionsfördraget innehåller mer grundläggande bestämmelser om t.ex. kompetensfördelningen än unionsfördraget. I unionsfördraget hittar vi även artikel 113 som uttryckligen ger unionen kompetens inom momsområdet.

²⁰ Pahlsson, 2018), sid. 107 samt sid. 109, se även <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning>

²¹ Skatteverket Rättslig vägledning.

²² Fördraget om Europeiska unionen, FEU.

²³ Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, FEUF.

²⁴ Bernitz och Kjellgren 2014, sid 48,

²⁵ Jfr Brexit, UK:s utträde ur EU som nu pågår.

2.3.2. EU:s rättsakter

EU:s rättsakter, det som i media och bland allmänheter ofta slarvigt kallas lagstiftning eller lag, består av förordningar, direktiv och beslut (artikel 288 FEUF). För tydlighets skull betecknas dessa EU-förordningar och EU-direktiv samt ange beslutande organ för beslut. Detta inte minst för att undvika sammanblandning av EU-förordningar och av regeringen beslutad förordning.

EU-förordningarna är bindande och direkt tillämplig i varje medlemsland. De får alltså inte på något sätt implementeras i national lagstiftning. De får inte ens tryckas i nationella författningssamlingar som SFS.²⁶ Det kan dock noteras att förordningar kan innehålla valbara alternativ för medlemsländerna.

EU-direktiv fungerar inte på samma sätt som EU-förordningarna. De riktar sig egentligen till medlemsländerna. Artikel 288.3 FEUF säger att det är resultaten, som föreskrivs i direktiven, som ska vara bindande för medlemsländerna. Hur detta ska ske är upp till medlemsländerna att bestämma form och tillvägagångssätt för.

Beslut är bindande men om det anger till vem eller vilka det riktar sig är bindande bara för dessa, artikel 288.4 FEUF.

2.3.3. EU-domstolen

EU-domstolens, eller officiellt Europeiska unionens domstols, syfte och funktion regleras i artikel 19 FEU. Den ska säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen. Domstolen använder också allmänt vedertagna rättsprinciper samt tolkar även EU:s rättsakter, EU-förordningar och EU-direktiv.²⁷

EU-domstolen fungerar alltså som en författningsdomstol. Om en rättsakt tillkommit genom att unionens institutioner överskridit sin befogenhet kan domstolen ogiltigförklara rättsakten.²⁸ Men EU-domstolen har också en annan roll, nämligen att lämna förhandsbesked enligt artikel 267 FEUF för tolkning åt de nationella domstolarna av rättsläget inom unionsrätten.²⁹ Formellt svarar EU-domstolens avgörande endast på den ställda frågan. Det slutliga avgörandet i fallet fattas av den

²⁶ Se mål C-34/73, Variola.

²⁷ Bernitz och Kjellgren 2014, sid. 59.

²⁸ Bernitz och Kjellgren 2014, sid. 59.

²⁹ Bernitz och Kjellgren 2014, sid. 60.

domstol som begärt förhandsavgörandet. EU-domstolens svar blir formellt inte bindande för andra domstolar än den som begärt förhandsavgörandet men eftersom alla domstolar följer förhandsavgöranden är dessa i praktiken prejudicerande.³⁰

2.4. EU-rättslig grund för moms-kompetens

EU saknar en helt egen beskattningsrätt. Istället får unionen sina inkomster genom avgifter som betalas av medlemsländerna. En del av den moms som medlemsländerna tar ut betalas till EU.³¹ EU-samarbetets viktigaste område är den inre marknaden.³² Den inre marknaden ska fungera utan gränser. Det ska råda fri rörlighet för de fyra friheterna, se artikel 3.2 FEU samt artikel 26.2 FEUF. På den indirekta beskattningens område finns dock direktiv om moms och punktskatt. Syftet är att vara konkurrensneutral på den inre marknaden.³³

Genom en särskild bestämmelse i FEUF, artikel 113, ges unionen kompetens att enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningskatter, 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.

³⁰ Ståhl m.fl. 2011, sid. 29.

³¹ Bernitz och Kjellgren 2014, sid. 86.

³² Bernitz och Kjellgren 2014, sid. 35.

³³ Bernitz och Kjellgren 2014, sid 353.

2.5. Momsdirektivet

EU har som nämnts redan i avsnitt 1.5 antagit ett momsdirektiv.³⁴ I parabeln till det nu gällande direktivet punkt 4 finns ett av syftena med direktivet, att underlätta förverkligandet av en inre marknad. Reglerna om moms får inte snedvrída konkurrensen eller hindra den fria rörligheten av varor och tjänster.

Momsdirektivet sätter en lägsta gräns för moms, 15 % men ingen högsta gräns.³⁵ Till detta finns även reducerade momssatser, som får vara lägst 5 %³⁶. Mer om de materiella innehållet i direktivet finns i avsnitt 3.

Det tidigare direktivet, det s.k. sjätte momsdirektivet³⁷, är fortfarande intressant eftersom mycket av rättspraxisen från EU-domstolen hänvisar till bestämmelser i detta.

2.6. EU-rättens företräde

Den uppmärksamme läsaren har genom att läsa arbetet ovan noggrant identifierat något som tillsynes kan leda till en regelkonflikt. Varje form av skatt måste i svensk rätt ha lagstöd. Detta innebär både en rätt och en skyldighet för staten att ta ut den aktuella skatten.³⁸ Moms är en skatt och grunden för moms finns som nämnts i 2.4 i EU:s momsdirektiv.³⁹ Detta har implementerats i svensk rätt genom momslagen. Det kan alltså finnas en risk att den svenska implementören⁴⁰ tolkat direktivet felaktigt. I

³⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

³⁵ Bernitz och Kjellgren 2014, sid 354.

³⁶ Artikel 99 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

³⁷ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

³⁸ Se vidare avsnitt 2.1.

³⁹ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁴⁰ Kanske är det ett vanligare uttryck *lagstifaren*, men det blir tydligare med detta ordval att stiftande av lag på grund av ett EU-direktiv handlar om att implementera bestämmelser och formulera ord snarare än att på folkets mandat stifta lag.

direktivet finns ordet *advokattjänst* vilket implanterats som *juristtjänster*.⁴¹ Orden är inte identiska och frågan uppstår då hur detta ska lösas. Grunderna för hur EU-rätten kan åsidosätta svensk rätt är vad detta avsnitt ska handla om.

2.6.1. Företräde skapat av EU-domstolen

Redan 1964 slog EU-domstolen fast⁴² att när Romfördraget skapades inrättades en egen rättsordning. Domstolen menade att de nationella domstolarna var tvungna att tillämpa denna.⁴³ Detta har senare förtydligats till andra rättsfall.⁴⁴ I ett senare fall⁴⁵ skrev domstolen att Romfördraget också begränsade lagstiftarens makt. Inte ens lagar som instiftats efter EU-bestämmelsen, i detta mål Romfördraget, får åsidosätta EU-bestämmelser.

EU-domstolen menar att nationella domstolar *ex officio* måste tillämpa EU-rätten och åsidosätta nationell rätt som strider mot EU-rätten. Detta överensstämmer med den i svenska domstolar välkända principen *jura novit curia*.⁴⁶

Att en domstol inte behöver invänta lagstiftarens lagändring eller författningsdomstols ogiltighetsförklaring slogs fast av EU-domstolen i mål 11/70.⁴⁷

Behöver då även t.ex. Skatteverket åsidosätta nationell lag? Det är min bedömning att legalitetsprincipen i regeringsformen, att den offentliga makten ska utövas under lagarna, tillsammans med lagprövningsinstitutet i 12 kap. 10 § regeringsformen ska göra så.

Finns det då någon gräns för EU-regler eller kan man tolka ovanstående som att EU-regler faktiskt står högst i en nationell normhierarki? Detta har den tyska författningsdomstolen tagit ställning till 1993 när domstolen undersökte om

⁴¹ Ståhl, o.a. 2011, sid 38.

⁴² Genom mål C-6/64 Costa mot ENEL.

⁴³ Ståhl, o.a. 2011, sid 100.

⁴⁴ T.ex. Mål C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft mot Einfuhr- und Vorratsstelle Getreide och mål C-26/62 Van Gend en Loos mot Nederländerna.

⁴⁵ Mål C-106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmental.

⁴⁶ Bernitz och Kjellgren 2014, sid 102.

⁴⁷ Bernitz och Kjellgren 2014, sid 104.

Maastrichtavtalet var förenligt med tyska grundlagen.⁴⁸ Domstolen menade att eftersom EU fått sin lagstiftningsmakt från medlemsländerna och inte hade kompetenskompetens (att EU själv utvidgar sin lagstiftningsmakt) var medlemsländerna fortfarande ”fördragets herrar”. Ytterst finns ju möjligheten att lämna unionen! Tyska författningsdomstolen menade också att om EU-bestämmelsen innebär att unionen överskridit sin kompetens så skulle bestämmelsen inte var bindande i Tyskland.⁴⁹

2.6.2. Lissabonfördraget

Genom Lissabonfördraget⁵⁰ har den av EU-domstolen utvecklade principen om att EU-rätt går före nationell rätt kodifierats, dock har detta ”gömts” i en Förklaring (nr 17) om företräde som fogats till slutakten.⁵¹

2.6.3. Regeringsformen

Regeringsform

10 kap. 6 §

Inom ramen för samarbetet i Europeiska unionen kan riksdagen överlåta beslutanderätt som inte rör principerna för statskicket. Sådan överlåtelse förutsätter att fri- och rättighetsskyddet inom det samarbetsområde till vilket överlåtelsen sker motsvarar det som ges i denna regeringsform och i den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Riksdagen kan besluta om sådan överlåtelse, om minst tre fjärdedelar av de röstande och mer än hälften av riksdagens ledamöter röstar för det.

Riksdagens beslut kan också fattas i den ordning som gäller för stiftande av

⁴⁸ Solange-doktrinen.

⁴⁹ Bernitz och Kjellgren 2014, sid 103.

⁵⁰ Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, undertecknat i Lissabon den 13 december 2007.

⁵¹ Bernitz och Kjellgren 2014, sid 99.

grundlag. Överlåtelse kan beslutas först efter riksdagens godkännande av överenskommelse enligt 3 §.

Denna formulering kompletteras av 1 kap. 10 § som slår fast att Sverige är medlem i EU. Bestämmelsen påminner om den tyska författningsdomstolens uttalande att EU får sin kompetens genom medlemsländerna.⁵²

Som nämnts är moms inte helt överlåtten till EU och den EU-rättsliga grunden finns i avsnitt 2.4.

2.6.4. Direkt effekt

Momsreglerna är på EU-nivå formulerade i ett direktiv. Normalt har inte direktiv någon effekt annat än på medlemsstaterna, vars skyldighet är att implementera direktiv i nationell rätt. Se avsnitt 2.3.2. Men även direktiv kan få direkt effekt⁵³ om om bestämmelsen är

- ovillkorlig,
- övergångsperioder är utgångna och
- regeln är klar och precis.

Med klar och precis menas inte att regeln kan innehålla tolkningsproblem utan att den inte ska underkastas någon lämplighetsbedömning.⁵⁴ Om så inte skulle vara fallet skulle ju medlemsstaterna kunna dra nytta av att inte implementera direktiven.⁵⁵

2.7. Tolkning av skatterätt

I detta underavsnitt utreds om det finns någon speciell metod för att tolka skatterättsliga bestämmelser. Inledningsvis beskrivs i allmänna ordalag vad tolkning innebär,

⁵² Bernitz och Kjellgren 2014, sid 107.

⁵³ Egentligen vertikal direkt effekt, EU-regler som kan åberopas av enskilda mot staten.

⁵⁴ Bernitz och Kjellgren 2014, sid 113.

⁵⁵ Se mål C-148/78, Publico Minisero mot Ratti.

hur tolkning av rättsregler i allmänhet går till samt avslutningsvis besvara frågan om det finns någon speciell metod för just skatterätt.

En rättsregel består vanligen, och i skatterätten alltid i form av lag⁵⁶, av en skriven sats med villkor (rekvisit) och rättsföljder som gäller om rekvisiten är uppfyllda. Men orden måste tolkas till en betydelse i det enskilda fall som ska lösas. Händelser i ”verkligheten” måste prövas om dessa kan uppfylla lagarnas uttryck som omsättning, försäljning eller beskattningsland.

I en artikel⁵⁷ hänvisas gränsen för tolkning till en gräns som HD satt upp i en dom⁵⁸, dock i och för sig av tolkning av straffrätt. Men såväl straffrätt och skatterätt har krav på legalitetsprincipen, straffrätten genom 1 kap. 1 § brottsbalken.

HD skriver *När innebörden av en lagbestämmelse ska fastställas får den tolkas i ljuset av ett flertal olika förhållanden. Ordalydelsen är självfallet det viktigaste tolkningsdatumet. Men också syftet med lagstiftningen, som kan framgå av förarbetena, kan ge viktiga hållpunkter liksom avgöranden i praxis samt uttalanden i den juridiska doktrinen. Att ordalydelsen av lagtexten är det viktigaste underlaget för en tolkning av en lagregels innebörd betyder, att de valda orden sätter en gräns för det genomslag som motivuttalanden kan få. För att det ska kunna göras gällande att det är fråga om en tolkning av en lagbestämmelse måste det krävas, att den tänkta tillämpningen på ett rimligt sätt kan inordnas under lagtexten. Kan den inte det så rör det sig om en analogisk rättstillämpning eller om en rättstillämpning vid sidan av lagen.*

I en annan artikel i Skattenytt⁵⁹ diskuteras frågan om det finns någon särskild tolkningsform för skatterätt jämfört med annan rätt och särskilt om hur man ska tolka uppenbarliga felformuleringar i lagtext. Lösningen, menar Tjernberg, är att se lagen inte bara som enstaka ord utan att lagen måste ses i ett sammanhang. Detta sammanhang är den helhet inom vilken orden verkar, t.ex. ett stycke eller ett kapitel i lagtexten. Exakt var gränsen för detta går ger Tjernberg inget svar på.

EU-domstolen har en något annorlunda tolkningsmetod jämfört med svenska domstolar. Detta beror på att EU-domstolen även verkar för att stärka unionen och

⁵⁶ Se avsnitt 2.1.

⁵⁷ Skattenytt 2016 s. 730.

⁵⁸ NJA 2016 s. 3 u.d.

⁵⁹ Skattenytt 2016 s. 167.

därmed även har en lagstiftande roll som andra domstolar inte har.⁶⁰ EU-domstolen tolkar som huvudregel teleologiskt utifrån preamble till direktiv.⁶¹ Det är först när teleologisk tolkning inte är möjligt eftersom något egentligt mål inte är uttolkbart, som EU-domstolen fungerar som ”ordinär” domstol och tolkar text, sammanhang etc. När det gäller momsområdet är det så detaljerat att EU-domstolen ofta fungerar som en ordinär domstol.⁶²

2.8. Sammanfattning

Detta avsnitt har haft som funktion att utreda på hur man tar reda på svaret om vad som är gällande rätt i en speciell momsfråga.

Regelhierarkien är att i svensk rätt ska skatteregler ha stöd i lag men att EU-regler med direkt effekt ska användas som rättskälla av domstolar och myndigheter. Den principiellt svåra frågan om legalitetsprincipen för skatterätt är uppfylld genom att hänvisa till EU-regler får anses besvarad genom bestämmelser i 10 kap. 6 § regeringsformen. Momsen är på EU-nivå reglerad i ett direktiv som implementerats i en svensk lag, mervärdesskattelag (1994:200). Domstolspraxis i Sverige på momsområdet finns i domar från HFD (och tidigare regeringsrätten). En del domar är överklagande som förvaltningsprocesser och andra är överklagande från Skatterättsnämnden.

Skatteverket har en onlinetjänst, Rättslig vägledning, som har ambitionen att vara heltäckande tjänst med hänvisningar till EU-förordningar, EU-direktiv, EU-domstolens domar, svenska lagar och domar samt verkets egna tolkningar etc. Text på Rättslig vägledning får betraktas som doktrin på området.

Det finns också juridiska tidskrifter som ger utrymme för skatterättsliga frågor och skatterättslig debatt. Till detta finns naturligtvis också annan litteratur.

Slutsatsen är att vanlig svensk juridisk rättskällevärdelse fungerar som grund även i momsfrågor.

⁶⁰ Ståhl, m.fl. 2011, sid. 40–41.

⁶¹ Ståhl, m.fl. 2011, sid. 47.

⁶² Ståhl, m.fl. 2011, sid 48.

3. Allmän introduktion till moms

I detta avsnitt beskrivs de allmänna reglerna för den indirekta skatten moms. Att en skatt är indirekt innebär att den betalas till staten av någon annan än den som skatten ska belasta. Andra exempel på indirekta skatter är punktskatter som t.ex. bensinskatt och alkoholskatt men också allmänna varuskatter som tas ut på alla varor.

I samband med att det presenteras regler kommer görs hänvisningar både till lagar, EU-regler, rättspraxis från EU-domstolen, svenska HFD samt svenska myndigheter. Varje rättsfall eller myndighetsutlåtande avslutas med en beskrivning av prejudikatsregeln.

I de fall från EU-domstolen där domstolen dömt efter det sjätte mervärdesskattedirektivet⁶³ refereras till det nu gällande EU-direktivets⁶⁴ artiklar när EU-domstolen blandat artiklar från båda direktiven. Orsaken till detta är att domstolen har uttalat att enligt ”skälen 1 och 3 i mervärdesskattedirektivet var det nödvändigt att omarbeta sjätte direktivet i syfte att presentera bestämmelserna om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesskatt på ett tydligt och rationellt sätt i en omarbetad struktur och lydelse, utan att detta, i princip, skulle leda till några materiella ändringar. Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet är således i huvudsak identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.”⁶⁵

I parabeln till det nu gällande direktivet punkt 4 finns ett av syftena med direktivet. Syftet med momsdirektivet är att underlätta förverkligandet av en inre marknad. Lagstiftningen om moms får inte snedvrída konkurrensen eller hindra den fria rörligheten av varor och tjänster.

⁶³ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

⁶⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁶⁵ Detta uttalande finns i både *Slaby m.fl.* och i *C-263/11 Rēdlihs*.

3.1. Historia

Skatt på försäljning förekom redan i Rom och var vanliga i Europa under medeltiden. Spanien införde också försäljningsskatt i kolonierna.⁶⁶

Första världskriget resulterade i ökade statsutgifter som resulterade i försäljningsskatter i Tyskland (1916), Frankrike (1920) och Belgien (1921). I samband med andra världskriget infördes försäljningsskatt i England (1940). USA införde försäljningsskatt under 1930-talet. Denna *sales tax*⁶⁷ finns kvar ännu idag. Den första mervärdesskatten infördes i Frankrike (1953).⁶⁸

Mervärdesskatt (moms) och annan försäljningsskatt skiljer sig åt genom att momsen genom sin konstruktion låter *varje* led i tillverkningen betala skatt *endast* för sitt mervärde. Den som är skyldig att betala moms till staten får göra avdrag för den moms vederbörande själv betalt. Det är alltså endast mervärdet som tillförs i varje led som detta led betalar in till staten i samband med omsättning. Försäljningsskatt, däremot, tas endast ut av sista ledet, den som säljer till konsument.

För Sveriges del införde vi en försäljningsskatt, allmän omsättningsskatt, under 1941–1946 och sedan från 1 januari 1960. Denna skatt, ofta förkortad oms, ersattes den 1 januari 1969 med moms. Reglerna fanns i förordning om mervärdesskatt och innehöll 78 paragrafer. Dagens svenska mervärdesskattelag har ca 350 paragrafer. EU-direktivet i sin konsoliderade version direkt från EUR-lex är på 214 A4 sidor, alltså ännu fler paragrafer.

3.2. Kort internationell utblick idag

I EU är, som nämnts i avsnitt 2, momsreglerna bestämda genom ett direktiv. Detta direktiv bestämmer bl.a. att lägsta grundnivån för moms inom EU ska vara 15 %. Den genomsnittliga momssatsen inom unionen är 21,5 %, lägsta har Luxemburg med 17 %

⁶⁶ Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid. 21.

⁶⁷ Melz 2006, sid. 14.

⁶⁸ Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid. 23.

och högsta har Ungern med 27 %. Sverige har 25 % och därmed näst högst moms i EU.⁶⁹

I USA är sales tax inte federal utan nivån är olika för olika stater. Högst är den i Louisiana (10 %) och lägst är den i bl.a. Delaware (0 %).⁷⁰

3.3. Skattesubjekt

I detta avsnitt utreds vem som är skattesubjekt och är skyldig att betala in moms till Skatteverket. Det kan förstås vara på sin plats att erinra om att momsens pris inte bärs av den som betalar in moms utan att det alltid är någon som inte är skattskyldig för moms eftersom skattskyldighet innebär avdragsrätt för moms man fått betala för sina inköp.⁷¹

Enligt 4 kap. 1 § momslagen är den skattskyldig för moms som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte och resultat. Anställda omfattas inte av skattskyldighet för moms.

Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i andra stycket som varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. I ett ställningstagande⁷² skriver Skatteverket att begreppet ekonomisk verksamhet i momssammanhang är ett unionsrättsligt begrepp som ska tolkas utifrån EU-domstolens praxis medan ekonomisk verksamhet i samband med inkomstbeskattning är ett annat, svenskt, begrepp. Detta innebär att de i och för sig identiska begreppen inte automatiskt innebär samma sak i ML som i IL.⁷³

⁶⁹ Carlgren 2018.

⁷⁰ Sauter 2018.

⁷¹ Se 8 kap. momslagen.

⁷² Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet – mervärdesskatt, Dnr: 131 323526-14/111.

⁷³ Inkomstskattelag (1999:1229).

EU-domstolen har utvecklat en praxis som säger att verksamhet ska bedrivas mot ersättning och vara kontinuerlig för att ses som ekonomisk.

Uthyrning av privat egendom kan vara ekonomisk verksamhet om den sker med sådan kontinuitet som är normalt för liknande uthyrning av sådan egendom.

Bevisbördan för att få vara beskattningsbar ligger på den som vill bli beskattningsbar person. Detta torde bero på att kostnaden för att vara beskattningsbar kan läggas över på nästa led i värdekedjan och att den som är beskattningsbar för moms medges avdrag för den moms som erlagts i samband med köp av varor och tjänster som används i den ekonomiska verksamheten för vilken moms ska betalas.

Det är såväl både fysiska och juridiska personer som kan vara skattskyldiga för moms.

Lydelsen i den svenska lagen är identisk med lydelsen i EU:s momsdirektiv⁷⁴.

3.3.1. Rättsfall om skattesubjekt

Nedan presenteras några rättsfall om skattesubjekt. Denna lista av rättsfall är tämligen lång inte minst i ljuset av längden på andra rättsfall i detta arbete. Anledningen är att övriga rekvisit som den fiktiva klienten behöver få svar på är tydligare uttryckt i lagstiftningen. Det är hur och när en person kan bli skattskyldig som är den svåraste att besvara eftersom rekvisiten för detta har större behov att uttolkas än övriga. Rekvisitet *ekonomisk verksamhet* är inte lika klart som rekvisitet *elektronisk tjänst*.

3.3.1.1. 89/81 Hong Kong Trade Development Council

I målet hade Hong Kongs regering öppnat ett rådgivningskontor i Amsterdam. Rådgivningskontorets uppgifter var att utan avgifter informera om handelsmöjligheter och ge rådgivning om Hong Kong. Verksamheten finansierades genom årliga anslag från Hong Kongs regering.

Skattemyndigheterna i Nederländerna hade genom den nederländska högsta domstolen, Hoge Raad, ställt frågan till EU-domstolen om en person som bedriver kostnadsfri service för handlare kunde ses som skattskyldig enligt artikel 4 i dåvarande

⁷⁴ Se Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artiklarna 9.1 och 10.

momsförordningen. Frågan gällde om Hong Kong Trade Development Council skulle kunna få tillbaka moms på sina utgifter. Att vara skattskyldig för moms innebär inte bara nackdelar.

Domstolen konstaterar att om man aldrig tar betalt för sina tjänster kan man inte betraktas som en beskattningsbar person. EU-domstolen skriver själv att de tolkar EU-direktivet i ljuset av sitt syfte, nämligen att harmonisera reglerna för moms inom unionen för att inte störa konkurrensen. För att uppnå detta finns reglerna som beskriver hur moms ska tas ut, nämligen som det tillförda värdet i varje steg i värdekedjan.⁷⁵ Domstolen konstaterar då att något värde för tjänsten inte tillförs när den regelbundet tillhandahålls gratis varför värdekedjan har tagit slut.

Prejudikatet är att en person inte är skattskyldig om denne regelbundet tillhandahåller tjänster avgiftsfritt.

3.3.1.2. C-268/83 Rompelman

Målet handlar om makarna Rompelman som hade en fordran på framtida två andelar äganderätt i en byggnad som skulle uppföras. Dessa andelar kallade på byggnadsritningarna för utställningslokaler. Makarna hade skrivit till skattemyndigheten att utställningslokalerna skulle hyras ut till företag. Makarna ansökte om avdrag för ingående moms med drygt 14.000 nederländska gulden. Skattemyndigheten beviljade inte detta avdrag eftersom den menade att makarna inte påbörjat uthyrningen då avdraget för ingående moms krävdes. Skattemyndigheten ansåg inte att makarna var att betrakta som företagare eftersom ”lagen måste förstås det faktiska utnyttjandet av dessa tillgångar i samhället, vilket förutsätter att tillgångarna existerar.”

Målet hamnade i Hoge Raad (Nederländernas högsta domstol) som genom ett förhandsavgörande ställde följande fråga.

Föreligger utnyttjande i den mening som avses i artikel 4.2 andra meningen i sjätte direktivet redan från den tidpunkt då en person köper framtida tillgångar i avsikt att i sinom tid hyra ut dem?

Makarna ansåg att man måste betrakta förvärvet av rätten till tillgångarna som ”som en del av utövandet av den ekonomiska verksamheten eftersom den är nödvändig för genomförandet av denna verksamhet.”

⁷⁵ VAT, engelska för moms, utläses value added tax. Se domstolens stycke 7–8.

EU-domstolen skriver att ”avdragssystemet syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.”

Det kan noteras att uthyrning av lokaler inte nödvändigtvis är skattskyldig för moms. Det är däremot möjligt att ansöka om sådan frivillig skattskyldighet, vilket makarna Rompelman ansökt om.

Prejudikat från denna dom är dubbla. Det ena prejudikatet är att alla nödvändiga kostnader för att kunna bedriva ekonomisk verksamhet är avdragsgilla för ingående moms. Det andra prejudikatet är att redan när verksamheten påbörjas, alltså när syftet är att bedriva ekonomisk verksamhet, räknas kostnaderna för dessa som avdragsgilla. Detta innebär att skattemyndigheterna måste betala tillbaka utlagd ingående moms för sådana kostnader om dessa är styrkta även vad avser avsikt.

3.3.1.3. C-110/94 Inzo

Målet handlar om bolaget Inzo som bildats 1974 i syfte att utveckla metoder för att kunna göra dricksvatten av havsvatten. För detta inköptes bl.a. en avsaltningsanläggning för vilken momsen återbetalades. 1998 likviderades Inzo eftersom projektet inte visade lönsamt. Skattemyndigheten i Belgien menade därför att Inzo inte bedrivit någon ekonomisk verksamhet.

Prejudikatet är att ett beslut om skattskyldighet inte kan återkallas retroaktivt även om verksamhetens syfte inte infrias. Det innebär att kostnader för t.ex. projektering är avdragsgilla i momshänseende även om verksamheten inte verkligen startar.

3.3.1.4. C-230/94 Enkler

Målet handlar om husbilsägaren, tillika kontorsbiträdet vid makens skatterådgivningsbyrå, Renate Enkler, hade köpt en husbil. Denna hyrdes ut till maken samt till ytterligare en person. Någon annonsering i dagspressen hade inte förekommit. Fordonet var till stor del finansierat av maken, några andra fordon fanns inte för uthyrning och Renate Enkler saknade även kontor och anläggning där fordonet kunde ställas upp och underhållas. Fordonet stod normalt uppställt i ett parkeringshus nära

hemmet. För fordonsunderhållet svarade maken. Husbilen var enbart försäkrad för användning för privat bruk utom då den var uthyrd till tredje man.

Vad Renate Enkler alltså ville uppnå var att få skattemyndigheten att betrakta husbilen som en tillgång som regelmässigt hyrdes ut. Om detta hade godkänts hade hon fått göra avdrag på ingående moms både på inköp och andra kostnader på husbilen. Detta är ett exempel på att det ibland kan vara fördelaktigt att vara skattskyldig för moms, i vart fall om verksamheten går ekonomiskt dåligt.

EU-domstolen fick fyra frågor att lämna förhandsavgörande på. Den första frågan var om uthyrning av materiell tillgång ska ses som ekonomisk verksamhet. Svaret från domstolen, med hänvisning till det då gällande sjätte momsdirektivets⁷⁶ artiklar 4.2 och 4.3 är att sådan uthyrning är ekonomisk verksamhet om den sker i syfte att fortlöpande vinna inkomster.

Den andra frågan handlade om hur stor omfattning husbilsuthyrningsverksamheten måste ha. Den frågan överlämnade EU-domstolen till den nationella domstolen att bedöma. I samband med detta erinrade EU-domstolen om att den skattskyldig som vill ha en förmån har bevisbördan (se punkter 24—25)

3.3.1.5. C-180/10 *Słaby* m.fl.

Målet handlar om försäljning av fastigheter som ombildats från jordbruksmark till tomtmark. Det var en sammanslagning av två mål.

Grunden för beskattningsbar person finns som synts ovan i EU-direktivets⁷⁷ artikel 9.1. Det handlar om den som bedriver ekonomisk verksamhet. I EU-direktivet finns i artikel 12.1.b en möjlighet för medlemsländerna att undanta den som annars är skattskyldig från skattskyldighet när det gäller försäljning av ”[L]everans av mark för bebyggelse”.

Jarosław Słaby ägde jordbruksmark i Polen. Makarna Kuć bedrev jordbruksverksamhet i Polen. Båda hade sålt fastigheter och i båda fallen hade fastigheten man ägt styckats upp i mindre fastigheter avsedda för annat än jordbruk. Artikel 296.1

⁷⁶ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

⁷⁷ rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

medger möjlighet för medlemsländerna att schablonbeskatta jordbrukare, vilket Polen gjort. Jordbrukare var endast skattskyldiga för moms efter särskild ansökan enligt nationella bestämmelser. I dessa fanns också en bestämmelse om att leverans ” av annan obebyggd mark än mark för bebyggelse och mark som ska bebyggas ” därmed skulle undantas från skatteplikt.

I domskälen skriver EU-domstolen att det inte är ekonomisk verksamhet att sälja tillgångar. Inte heller spelar antalet försäljningar av tillgångar eller storleken på tillgångarna någon roll för bedömningen om det är ekonomisk verksamhet. Det som avgör om en person ska anses bedriva ekonomisk verksamhet och då ska anses vara skattskyldig är istället om det vidtagits åtgärder på fastigheterna som liknar dem som vidtas av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Detta blir också det prejudikat som kan utläsas av domen.

3.3.1.6. C-263/11 Rēdlihs

I målet är bakgrunden den att Ainārs Rēdlihs ägde skog som enligt egen uppgift inte borde avverkats men som på grund av storm ändå avverkats och sålts. Timmer hade levererats vid 12 leveranser och betalats med 25 transaktioner. Målet innehåller både frågor om skattskyldighet och straff för skattefusk. Några frågor om skattefusk kommer inte att beröras.

Enligt Valsts ieņēmumu dienests (skatteförvaltningen i Lettland) hade Ainārs Rēdlihs genom leveranserna av timmer bedrivit ekonomisk verksamhet. Detta bestreds av Ainārs Rēdlihs som menade att försäljningen var en följd av force majeure eftersom den unga skogen⁷⁸ hade skadats av storm. Detta innebär också att det var tillfälliga, icke systematiska, ej självständigt utförda leveranser utan vinstsyfte. Att sälja allt timmer vid ett tillfälle skulle inte vara möjligt. I andra hand menade Ainārs Rēdlihs att försäljningen skulle ses som överlåtelse av privat egendom. Den är som framgår av C-180/10 Słaby m.fl. inte mervärdesskattepliktig.

EU-domstolen skriver att grunden force majeure inte påverkar bedömningen om försäljningen skett självständigt, bl.a. genom att hänvisa till att 9.1 ska bedömas utan att hänsyn tas till syfte och resultat.

⁷⁸ Vilket han visade med intyg från skogsförvaltningen.

EU-domstolen utvecklar därefter sitt resonemang från C-230/94 Enkler om gränserna mellan att utnyttja privat egendom för att få ekonomiska inkomster. Domstolen skriver att om egendomen, i detta fallet alltså skogen, uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Så var ju inte fallet i C-230/94 Enkler, där husbilen utnyttjades både privat och för att vinna intäkter. I sådana fall måste man titta på samtliga faktiska omständigheter. Men i skogsägandet behövs alltså inte det. Att Ainārs Rēdlihs köpt skogen för eget bruk hindrar alltså inte att den skulle komma att användas för ekonomisk verksamhet.

Prejudikatet är att avkastning från egendom som uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt kan presumeras vara ekonomisk verksamhet.

3.3.1.7. C-527/11 Ablessio

Grunden i målet var att det lettiska bolaget, Ablessio, år 2007 ansökt hos Valsts ieņēmumu dienests (VID, skatteförvaltningen i Lettland) om att bli registrerade för moms. VID avslag med motiveringen att bolaget saknade ”den materiella, tekniska och finansiella förmåga som krävs för att bedriva den uppgivna ekonomiska verksamheten”. Grunden för denna motivering finns i den lettiska momslagen som implementerar direktivets artikel 214. Där sägs, något kortfattat, att medlemsländerna ska införa ett individuellt registreringsnummer för att identifiera skattskyldiga personer. Enligt den lettiska rätten skulle endast de som omsatt minst 10.000 LVL⁷⁹ få sådant registreringsnummer.

EU-domstolen skriver att syftet med registreringsnummer är för att andra ska kunna identifiera den skattskyldiga personens status i mervärdesskattehänseende. Domstolen erinrar därefter att artikel 9.1 talar om att beskattningsbar person är den som, oavsett syftet och resultat, bedriver självständig ekonomisk verksamhet. Detta ska dessutom enligt domstolen tolkas extensivt och alltså kan inte reglerna i artikel 214 hindra den som har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en beskattningsbar person.

⁷⁹ LVL, lettiska Lats, valutan ersattes med Euro från och med 1 januari 2014. 10.000 lats motsvarar vid slutkursen € 14.230,-, alltså drygt 140.000 kronor.

Prejudikatet är att det endast är med stöd av objektiva uppgifter styrkt att det föreligger allvarliga indikationer på att det registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelas kommer att användas för skattebedrägeri som tilldelning av registreringsnummer får nekas en sökande.

3.3.1.8. C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla

I målet hade en tvist uppstått mellan Sevilla kommun och s.k. uppbördsmän, vars uppgift enligt spansk lag var att på kommunens uppdrag driva in skatter. För detta fick de provision på skattebeloppen. När uppbördsmännen fakturerade kommunen lade dessa på moms på sin ersättning.

Den nationella domstolen ville dels att EU-domstolen skulle besvara hur rekvisitet självständigt skulle tolkas. Man ställde också frågan om, om den första frågan var att uppbördsmännen självständigt utförde sitt uppdrag om deras tjänst skulle vara momsbefriad såsom varande del av offentlig verksamhet. Denna fråga kommer inte att beröras.

EU-domstolen konstaterade att uppbördsmännen utförde sitt uppdrag självständigt. Detta motiverade domstolen eftersom uppbördsmännen inte hade lön från kommunen. Kommunen hade vidare inte heller någon form av arbetsgivaransvar. Dessutom var det uppbördsmännen som organiserade sin personal och utrustning som behövdes för uppdraget. Den ekonomiska risken togs också av uppbördsmännen. Endast att kommunen kunde hållas skadeståndsansvarig för uppbördsmännens uppträdande talade för att man skulle kunna se dem som icke självständiga. Men skadeståndsskyldigheten gällde uppbördsmännens egen verksamhet och inte som representanter för kommunen

Prejudikatet från denna dom är att anställningsform, arbetsgivaransvar, ekonomisk risk, ansvar för personal och utrustning och liknande omständigheter vid en samlad bedömning ska avgöra om verksamheten utförs självständigt.

3.3.1.9. C-23/98 Heerma

Målet handlar om J Heerma som bedrev jordbruksverksamhet i ett nederländskt enskilt bolag. Enligt nederländsk rätt är inte ett enskilt bolag en juridisk person men i momsbeskattning betraktar man verksamheten i det enskilda bolaget som ekonomisk verksamhet. J Heerma i egenskap av fysisk person byggde en ladugård som han därefter

hyrde ut till det enskilda bolaget. Skattemyndigheten menade att J Heerma skulle betala in moms på arrendebeloppet vilket J Heerma menade inte stämde. Nederländska högsta domstolen (Hoge Raad der Nederlanden) menade att ladugården utnyttjades till att fortlöpande skaffa sig inkomster varför rekvisitet ekonomisk verksamhet var uppfyllt. Men man ställde frågan till EU-domstolen om detta var en tillräckligt självständig verksamhet.

EU-domstolen besvarar frågan genom att först konstatera att det inte finns något anställningsförhållande mellan J Heerma och bolaget. Detta är ganska intressant, för här gör nästan EU-domstolen bolaget till juridisk person genom att bolaget är skyldigt att redovisa moms. Vidare hänvisar man till C-230/94 Enkler och konstaterar att uthyrning av egendom ska betraktas som ekonomisk verksamhet. Att J Heerma är delägare till bolaget ska inte påverka om uthyrningen sker självständigt. Det är nämligen inte i egenskap av företrädare för bolaget som han tar beslut om hur ladugården ska förvaltas.

Prejudikatet av denna dom är att när man bedömer självständighet mellan ett bolag, även ett enskilt bolag som inte är en juridisk person, så tittar man på om besluten tas i egenskap av företrädare för bolaget eller i egenskap av privatperson. Tas besluten i egenskap av privatperson så är uthyrningen självständig.

3.3.1.10. C-355/06 van der Steen

Målet berör frågan om en ägare av ett aktiebolag som också vill vara momsskattskyldig som privatperson kan anses bedriva självständig ekonomisk verksamhet inom bolaget. Bakgrunden var att vad der Steen köpt ett aktiebolag som sysslade med städning. van der Steen var den enda anställda i bolaget och fick lön och semesterersättning från bolaget. Bolaget drabbades av solvensproblem och van der Steen ansökte om att bolaget skulle försättas i konkurs. Ungefär samtidigt sökte van der Steen om att själv, i egenskap av privatperson, bli skattskyldig för moms hos nederländska skattemyndigheten som efter överklagande till domstol vände sig till EU-domstolen för tolkning.

EU-domstolen hänvisar bl.a. till C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla och C-23/98 Heerma och konstaterar att eftersom det fanns ett anställningsförhållande och bolaget betalade van der Steens skatter och sociala avgifter och inte agerade i eget namn och inte heller tog några ekonomiska risker i avtalen med kunderna så kunde inte van

der Steens verksamhet i bolaget ses som självständig. Det innebär att van der Steen inte var skattskyldig för bolagets inkomster.

Prejudikatet är att en aktiebolagsägare inte ens om det endast är denna ägare som verkar i bolaget kan ses som självständig utövare av ekonomisk verksamhet. Det torde därför inte vara något hinder för en sådan ägare att även självständigt driva ekonomisk verksamhet i egenskap av privatperson.

3.3.1.11. C-246/08 kommissionen mot Finland

Detta fall var en fördragsbrottstalan där Europeiska gemenskapernas förde talan mot Republiken Finland. I Finland fanns ett system med statlig rättshjälp som innebar att den som behövde rättshjälp fick detta av staten men med en egenavgift som var beroende på den sökandes inkomst och förmögenhet och inte av arbetet i form av t.ex. tid som rättshjälpen utförde. Det fanns alltså inget samband mellan ” den rättshjälp som lämnas av de statliga rättshjälpsbyråerna och det motvärde som betalas av rättshjälpstagarna är direkt på sätt som krävs för att motvärdet ska kunna anses utgöra ersättning för rättshjälpen och därmed för att rättshjälpen ska kunna anses vara ekonomisk verksamhet”. Domstolen konkluderade därför att rättshjälp inte var ekonomisk verksamhet och därmed skulle moms inte betalas på avgiften för rättshjälp.

Prejudikatet är att det måste finnas något samband mellan en avgifts storlek och den motprestation som utförs för att ekonomisk verksamhet ska föreligga.

3.3.1.12. HFD 2014 not 82

Detta fall handlar om ackordskontroll. I ett tidigare rättsfall⁸⁰ hade Regeringsrätten slagit fast att den ackordskontroll som Svenska Elektrikerförbundet utförde åt en del av medlemmar och andra, var momspliktig. En dom i Arbetsdomstolen⁸¹ hade gjort det omöjligt för förbundet att utkräva avgift av andra än medlemmar i förbundet. Förbundet frågade därför Skatterättsnämnden om hur tre olika alternativ till finansiering av ackordskontrollen skulle hanteras i fråga om moms.

⁸⁰ RÅ 1997 ref 16.

⁸¹ AD 2012 nr 74.

I fråga 1 och 2 hade förbundet tänkt höja medlemsavgiften och därmed finansiera ackordskontrollen på detta sätt. I fråga 3 hade förbundet tänkt bibehålla en avgift men som endast medlemmar var skyldiga att betala.

Högsta förvaltningsdomstolen skriver att moms ska betalas av den som bedriver ekonomisk verksamhet. Domstolen skriver att ackordskontrollen även fortsättningsvis ska betraktas som skild från övriga delar av förbundets verksamhet. Ackordskontrollen har tidigare bedömts som ekonomisk verksamhet och att finansieringen av den ändras från direkt avgift till avgift via medlemsavgift inte skulle förändra detta.

Prejudikatet som kan utläsas är att det inte förändrar något för frågan om moms genom att byta form för hur betalning av tjänst ser ut.

3.3.1.13. HFD 2011 not 75

I fallet avsåg samfällighetsförening att hyra ut parkeringsplatser i garage till bostadsrättsinnehavare och hyresgäster i de fastigheter som ägs av delägarna i samfällighetsföreningen. Samfällighetsföreningen hade därför ansökt om ett förhandsbesked till Skatterättsnämnden och frågat om sådan uthyrning är momspliktig. Föreningen överklagade nämndens svar till Högsta förvaltningsdomstolen.

Målet rör egentligen fastighetsområdet som ligger utanför detta arbetes avgränsning. Det förs i Skatterättsnämnden ett omfattande resonemang kring frågan om uthyrning av parkeringsplatser är momspliktigt eller inte som redogörs för med hänvisning till avgränsningen. Det som dock gör målet intressant i ett allmänt sammanhang är att Skatterättsnämnden sammanfattar EU-domstolens praxis. Nämnden skriver att enligt "EU-domstolens praxis kan en tjänst anses utförd mot ersättning endast om det finns ett rättsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten och mottagaren, enligt vilket det rör sig om ett ömsesidigt utväxlande av prestationer så att den ersättning som den som tillhandahåller tjänsten erhåller utgörs av det faktiska motvärdet av den tillhandahållna tjänsten". Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Prejudikatet är alltså att för att en tjänst ska anses utförd mot ersättning som krävs ett rättsförhållande mellan parterna samt att det krävs att båda parter har förpliktelser att uppfylla, t.ex. betalning och leverans av något. Det går inte, se även C-246/08 kommissionen mot Finland i 3.3.1.11, att betrakta en fast avgift utan samband med tjänstens omfattning som skattepliktig.

3.3.2. Sammanfattning rättsfall

I ett ställningstagande⁸² beskriver Skatteverket sin uppfattning om beskattningsbar person. Skatteverket tolkar EU-domstolens praxis så att *”fortlöpande tillhandahåller varor eller tjänster mot ersättning”*. Det räcker att det finns ett syfte att *fortlöpande tillhandahålla varor eller tjänster mot ersättning, dvs. det finns inget krav på att försäljningar faktiskt kommer till stånd. Begreppet ”beskattningsbar person” innebär dessutom att verksamheten ska bedrivas självständigt.*

Fortlöpande, menar Skatteverket, innefattar både kontinuerligt och med viss frekvens. Bedömningen är olika för olika branscher.

Den som hyr ut sina privata tillgångar är som utgångspunkt inte skattskyldig eftersom uthyrningen normalt inte sker fortlöpande. För att bli skattskyldig måste viss frekvens och med kontinuitet som är jämförbar med liknade fall.

Bevisbördan menar Skatteverket ligger på den skattskyldige i fråga om självständigheten och avsikten att verksamheten ska vara fortlöpande och att tillhandahållandet ska ske mot ersättning. Trots den i svensk rätt fria bevisvärderingen tar Skatteverket upp frågor om vad som kan användas som bevis. Enligt Skatteverket är det objektiva omständigheter⁸³ som fungerar som bevis. Det kan t.ex. vara avtal, köpavtal, leasingavtal, anställningsavtal och liknande.

3.4. Omsättning

Det kan inledningsvis konstateras att systematiken för den skatteutlösande händelsen inte alls är identisk mellan svenska momslagen och EU:s momsdirektiv så som den svenska lagstiftaren gjort i fråga om skattesubjekt.

⁸² Skatteverket rättslig vägledning 2018

⁸³ Skatteverket definierar objektiva omständigheter som något *vars existens går att konstatera, t.ex. inköp av inventarier, ingångna försäljningsavtal, lokalinnehav m.m.*

Ska reglerna⁸⁴ sammanfattas på ett mycket enkelt sätt så ska skattskyldiga personer betala moms⁸⁵ till staten vid omsättning, unionsinternt förvärv eller import. Omsättning definieras för vara som överlåtelse⁸⁶ mot ersättning eller uttag och för tjänst som att tjänsten utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Även för tjänst blir uttag skattepliktigt. Här har Sverige fått göra en ändring av tidigare bestämmelser. Före 1 juli 1994 var det leverans eller liknande åtgärd som innebar att omsättning hade skett och att skatteplikt därmed förelåg. Vid detta datum ändras bestämmelsen i linje med EU-reglerna så att det var tidpunkten för äganderättens övergång till förvärvaren som definierade omsättning.⁸⁷

I detta sammanhang kan det vara på sin plats att erinra om att momsens pris inte bärs av den som betalar in moms utan att det alltid är någon som inte är skattskyldig för moms eftersom skattskyldighet innebär avdragsrätt för moms man fått betala för sina inköp.

3.5. Ingående skatt och avdrag

Ingående moms kallas den moms som betalats för varor, tjänster och unionsinterna inköp i den skattskyldiges verksamhet.⁸⁸ Den ingående momsen ska dras av innan moms betalas.⁸⁹ Vid unionsinterna köp blir den redovisade utgående momsen också avdragsgill som ingående moms. Det är alltså tanken att den moms som betalats för varor och tjänster ska dras av när varorna eller tjänsterna används i verksamheten. Utgiften för moms belastar alltså inte den skattskyldige.

I avsnitt 3.9 finns värdekedjor som visar hur betald moms dras av innan den utgående momsen betalas till respektive skattemyndighet.

⁸⁴ Momslagen 1 kap. 1 § samt 3 kap. 1 §.

⁸⁵ Notera att det finns undantag från detta. Detta behandlas i avsnitt 3.7.

⁸⁶ Överlåtelse definieras språkligt olika i momslagen och i EU:s momsdirektiv. Svenska momslagen talar om omsättningen och definierar det som överlåtelse av varor (tjänster?) mot ersättning medan EU-direktivet talar om överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

⁸⁷ Westberg 2018

⁸⁸ 8 kap. 2 § momslagen. Implementerar artikel 168 i direktivet.

⁸⁹ 8 kap. 3 § momslagen. Implementerar artikel 168 i direktivet.

Skulle den ingående vara större än den moms som ska betalas av den skattskyldige på försäljningen av sina varor och tjänster föreligger återbetalningsrätt från skattemyndigheten.

I avsnitt 3.7.1 redogörs för att vissa varor och tjänster inte beskattas med moms. För verksamhet att producera sådana varor och tjänster medges inte avdrag för ingående moms.

3.6. Begränsningar i avdragsrätt

Det är inte all ingående moms som får dras av. Reglerna finns i 8 kap. momslagen som grundar sig på artikel 176 i momsdirektivet.

De viktigaste⁹⁰ avdragsbegränsningarna är stadigvarande bostad (som tillhör det i detta arbete avgränsade fastighetsområdet), personbilar och motorcyklar samt representation. Dessa begränsningar tas upp eftersom de alltid är intressanta områden för de skattskyldiga. Dessutom visar avdragsbegränsningsrätten för personbilar på en speciell systematik inom momsramen där begreppet personbil definieras annorlunda än i det trafikrättsliga området. Att begrepp kan ha olika betydelser inom olika rättsområden bör man alltid vara uppmärksam på, inte minst när det gäller rättsområden som berör EU-rätt.

Utöver detta finns avdragsbegränsningar bl.a. för staten samt för omsättning ombord på färjor till Norge och Åland. Den begränsning som nämns i 8 kap. 1 a § rör de som redovisar moms enligt lag (2011:1245) om särskilda ordningar för mervärdesskatt för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Den kan verka särskilt intressant i detta arbete. Denna lag berör dock endast försäljning av elektroniska tjänster (m.fl.) om antingen köpare eller säljare är etablerade utanför EU och motparten innanför EU.

⁹⁰ Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid 67.

3.6.1. Personbilar och motorcyklar

I momslagen gäller inte exakt samma definition av personbil som i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner. För att förstå vad en personbil är i momslagen måste vi först titta hur definitionerna ser ut i lagen om vägtrafikdefinitioner och därefter förstå undantagen i momslagen.

En bil är enligt 2 § ett motorfordon som är försett med tre eller flera hjul eller medar eller med band och som inte är att anse som en motorcykel eller en moped. Bilar delas in i personbilar, lastbilar och bussar. Personbilar delas upp i klass I och klass II. Klass I är negativt definierat som de som inte är klass II. Personbilar är i huvudsak inrättade för personbefordran eller är försedda med karosseri som inrättat som bostadsutrymme. De senare är klass II.⁹¹ Buss är en bil som är inrättad huvudsakligen för personbefordran och är försedd med fler än åtta sittplatser utöver förarplatsen och en lastbil är en bil som är inrättad huvudsakligen för godsbefordran eller annan bil som inte är att anse som en personbil eller en buss.⁹²

I momssammanhang har som nämnts personbil en annan definition. Enligt 1 kap. 13 § momslagen sägs att en personbil även är lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3.500 kilogram. Detta gäller dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet.

Personbilar och motorcyklar som förvärvats för att användas till skattepliktig körkortsutbildning samt transport av döda, taxitrafik samt för försäljningssyfte har avdragsrätt för ingående moms. Övriga personbilar och motorcyklar har inte avdragsrätt för ingående moms. Det betyder att bilhandlare, taxibolag, begravningsbyråer och trafikskolor är de som får dra av ingående moms på bilens inköpspris. Övriga, alltså även t.ex. budbilsföretag och hantverkare som enbart använder bilen i verksamheten, faktiskt inte får dra av ingående moms. För att dessa ska kunna göra det måste de köpa

⁹¹ Personbil klass II kallas i ickejuridiska sammanhang för husbilar.

⁹² Några förtydliganden på ickejuridisk svenska behöver göras. Skåpbilar och flakbilar av typ t.ex. VW Caddy, Caravelle eller Transporter som får köras på B-körkort kan alltså vara att betrakta som lastbilar enligt vägtrafikdefinitionslagen och personbilar enligt momslagen. För att göra det riktigt enkelt; i momssammanhang är personbilar normalt bilar och bussar med totalvikt av högst 3.500 kg om inte förarhytten är separat från lastutrymmet.

en lätt lastbil där förarhytten är helt avskild från lastutrymmet. Sådana bilar medger fullt avdrag på ingående moms.

För hyra av sådana personbilar och motorcyklar som avses i momslagen medges avdrag för hyrans moms endast om användningen är ringa, vilket enligt Kammarrätten i Göteborg⁹³ är mindre än 100 mil.

Momsen på driftskostnaderna⁹⁴, t.ex. bensin, service och underhåll, får dras av oavsett om bilen helt eller delvis används även privat. Extrautrustning som köps i samband med bilen räknas som inköpskostnader.

Moms på leasing⁹⁵ för sådana personbilar och motorcyklar som inte berättigar till avdrag för ingående moms medges med 50 %.

3.6.2. Representation

Som framgår av lagtexten ovan hänvisar avdragsförbudet för ingående moms vid representation till 16 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229). Där definieras representation som utgifter som har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller då utgifterna avses jubileum eller personalvård.

Utgifter för moms för representation är inte avdragsgill. Dock gäller enligt 8 kap. 9 § andra stycket momslagen särskilda regler för måltider och förtäring rörande dessa utgifters ingående moms. Om dessa utgifter har ett omedelbart samband med verksamheten och är skäliga och är högst 300 kronor per person och tillfället får ingående moms dras av.

⁹³ Mål nr 6649/2001, den 7 april 2003.

⁹⁴ Se 8 kap. 16 § 1 pkt momslagen.

⁹⁵ Se 8 kap. 16 § 2 pkt momslagen.

3.7. Momsfritt och reducerad moms

I detta avsnitt utreds vilka varor och tjänster som inte beskattas med normal moms. En del varor och tjänster är helt moms fria och andra belastas med reducerad moms. Orsaken när det gäller moms befrielsen för bank och finansiering är praktiska skäl. För övriga är det sociala skäl.⁹⁶ Det blir helt enkelt billigare för konsument att köpa varor och tjänster utan att dessa belastas med moms.

3.7.1. Momsbefriad omsättning

Med moms beskattas inte offentlig sjukvård, offentlig social omvårdnad, utbildning i skolor och universitet, yrkesutbildning, omskolning, idrott, kultur⁹⁷, nöjen, offentliga posttjänster, offentlig radio- och TV-verksamhet utan kommersiell karaktär, försäkringsverksamhet samt bank och annan finansiering. Uppräkningen ovan är inte komplett. Urvalet har gjorts för att illustrera de viktigaste moms fria områdena.

Den som är befriad från att betala moms får inte göra avdrag med ingående moms. Momsen blir istället en kostnad i verksamheten. Den som däremot omsätter något som har en reducerad momssats får göra avdrag för sin ingående moms.

3.7.2. Reducerade momssatser

EU ger möjlighet i artiklarna 96 och 98 i direktivet⁹⁸ för länderna att ha tre nivåer, en normalnivå och en eller två reducerade nivåer. Till detta kommer specialbestämmelser av undantags- och övergångskaraktär.

Två sådana exempel, som inte kommer att utredas vidare⁹⁹, är artiklarna 104 och 104 a, där Österrike får ha lägre normalnivå i kommunerna Jungholz och Mittelberg (Kleines Walsertal) än i övriga landet och Cypern får tillämpa en lägre skattesats för

⁹⁶ Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid 23.

⁹⁷ Se vidare avsnitt 3.7.5.

⁹⁸ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artiklarna 96 och 98.

⁹⁹ Men ändå vill nämna eftersom de är exempel på hur detaljerade bestämmelser som kan finnas i direktivet och dessutom uppfattar jag denna detaljreglering i ett direktiv som i det närmaste komisk.

leverans av gasol (LPG) i tuber. Syftet med att nämna dessa specialbestämmelser är att visa hur detaljerade bestämmelser direktivet innehåller.

Den svenska momslagen har som framgår tre skattenivåer. Att en vara eller tjänst inte omfattas av moms innebär att man inte heller medges avdrag för kostnadernas moms.¹⁰⁰ Om varan eller tjänsten däremot omfattas av reducerad moms får den skattskyldige dra av momsen på inköp och kostnader. Det görs ingen kvotering.¹⁰¹

En vara eller tjänst som säljs med liten vinst eller förlust men som omklassas från högre momssats till lägre i ett led skulle alltså kunna tänkas få tillbaka mer ingående moms än vad som betalas. Se exempel i avsnitt 3.9.2.

3.7.3. Blandade varor och tjänster

Det är tänkbart att en vara och tjänst säljs som ett paket bestående av flera varor eller tjänster. Det kan t.ex. vara en tidning som säljs tillsammans med en CD-skiva men också livsmedel som säljs tillsammans med en förpackning med returavgift (pant). Vilken moms ska då gälla för omsättningen?

Det finns två sätt att betrakta detta. Delningsprincipen eller huvudsaklighetsprincipen. Principerna kommer bl.a. från ett fall¹⁰² i EU-domstolen. Domstolen skriver bl.a. att en tjänst ska anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig. Jämför detta med läsk eller starköl i returburk. Burken är inte ätbar och därför inte vara livsmedel men är så underordnad läsk eller starkölen att innehållets momssats även gäller för burken.

Dessa två principer gäller även för avdrag av ingående moms. Den skattskyldige som gör inköp som används i verksamheten måste kvotera upp i hur stor omfattning inköpet i fråga används för momspliktig eller momsfri verksamhet. Det kan t.ex. gälla datorutrustning i en bank som används för t.ex. ränteberäkning (momsfri enligt 3 kap. 9 § momslagen) och rådgivning som inte är momsfri. Avdrag ska endast göras för sådant som är skattepliktigt vid omsättning.¹⁰³

¹⁰⁰ Se även sid. 21 i denna uppsats.

¹⁰¹ Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid. 112.

¹⁰² C-349/96 Card Protection Plan.

¹⁰³ Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid. 112–113.

3.7.4. Rättsfall om blandade varor/tjänster

3.7.4.1. C-349/96 Card Protection Plan

Målet handlar om det brittiska företaget Card Protection Plan (CPP) som sålde försäkringslösningar för kreditkort och andra värdehandlingar. Enligt det då gällande sjätte momsdirektivet artikel X var försäkringar momsfria. Men CPP hade i sitt system även andra tjänster som inte var momsfria.

EU-domstolen skrev i fallet att det är fråga om en enda tjänst bland annat i det fall där en eller flera delar skall anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera delar i annat fall skall anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt skall behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.

3.7.4.2. HFD 2012 ref. 30

Målet inleddes som en begäran av förhandsavgörande i Skatterättsnämnden. Målet överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen. Ett paket med en tidskrift och en CD-skiva, där hela tidskriften handlade om artisten och musiken. I HFD slogs fast att man kunde tillgodogöra sig tidskriften och CD-skivan var och en för sig. Det var inte någon av delarna som var underordnad den andra och ”paketet” fick momsrettsligt ses som två varor.

3.7.5. Kulturområdet

Inom området kultur förekommer alla momssatser, inkl. hel momsbefrielse. Appar kan innehålla kultur i form av t.ex. film, böcker eller musik. Kulturområdet kommer att undersökas lite djupare än andra områden där lägre moms förekommer.

De momsfria områdena inom kultur regleras i 3 kap. 11 § mervärdesskattelagen.¹⁰⁴ Bestämmelsen nämner 6 punkter vilka något förenklat omfattar utövande konstnärers framförande av verk som skyddas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och

¹⁰⁴ se artikel 132.1 n och artikel 133, 134 och 136 i direktiv 2006/112/EG.

konstnärliga verk, offentligt finansierade bibliotek, arkiv, museum, folkbildning och kommunal kulturbildningsverksamhet.

Kultur beskattas enligt 7 kap. 1 § andra stycket med 12 % på import av vissa konstverk, samlarföremål och antikviteter samt när konstverk som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo omsätts. Samlarföremål definieras i 9 kap. 6 § och antikviteter i 9 kap. 7 §.

Kultur beskattas med enligt 7 kap.1 § tredje stycket med 6 % på böcker, broschyrer, häften (och liknande), tidningar, tidskrifter, bilderböcker, ritböcker, målarböcker, musiknoter, kartor samt kassetter eller något annat tekniskt medium som återger uppläsning av ovanstående innehåll. Dessutom tillträde till konserter, cirkus-, teater, opera- eller balettföreställning eller andra jämförbara föreställningar.

3.8. Beskattnings- och omsättningsland

I detta avsnitt kommer att beskriva i vilket land moms ska betalas. Detta är viktigt eftersom appen har annorlunda principer för beskattning än övriga tjänster och varor. Varor och tjänster hanteras olika. Definitionen av vara och tjänst finns i 1 kap. 6 § momslagen. Med vara förstås enligt denna bestämmelse materiella ting samt värme, kyla och elektrisk kraft. Även fastigheter och gas är materiella ting. Med tjänst förstås allt annat som kan tillhandahållas.

Med beskattningsland menar man det land som har rätt att momsbeskatta varan eller tjänsten. Omsättningsland är det land där varan eller tjänsten omsätts. Dessa begrepp avser i normalfallet samma land. Säljer man en dator i Sverige är det Sverige som är omsättningsland eftersom försäljningen (omsättningen) har gjorts i Sverige. Det är ju omsättning som utlöser beskattning. Vid vissa omsättningar, vilket kommer att beröras i nästa underavsnitt, är det skillnad på beskattningsland och omsättningsland.

EU-rättsligt finns det två principer för momsbeskattning, destinations- och ursprungsprincipen. Destinationsprincipen innebär att moms betalas i det land som

varan eller tjänsten konsumeras. Ursprungsprincipen innebär att moms betalas i säljarens land.¹⁰⁵

För den som säljer till privatpersoner¹⁰⁶ blir frågan om vilken av principerna som kommer att användas av stor ekonomisk betydelse eftersom EU-länderna inte har samma högstanivå på moms. För en säljare blir det en konkurrensfördel att sälja till privatpersoner med ursprungsprincipen om säljarens land har låg moms. En vara som ska säljas för 100 kronor exklusive moms kostar som bekant 125 kronor om den köps i Sverige och 117 kronor om den köps i Luxemburg med EU:s lägsta moms.

Destinationsprincipen innebär att momsen betalas i köparens hemland. Principen gäller för t.ex. unionsinterna förvärv¹⁰⁷ av varor och import¹⁰⁸ av varor när köparen är skattskyldig.

Omsättningslandet är Sverige vid det förhållande som anges i 5 kap. 2–18 §§¹⁰⁹ momslagen, vilket framgår av 5 kap. 1 §, i övrigt räknas omsättningen ha skett utomlands. Viss omsättning enligt 5 kap. 2–18 §§ ska ändå ha ansetts skett utomlands. Detta framgår av 3 a och 19 §§. Undantagen handlar om varor och tjänster som ska levereras utom landet, t.ex. lastning och lossning etc.

3.8.1. Varor

För att bestämma omsättningsland för moms för tjänster finns två huvudregler. Dessa är beroende på om köparen är skattskyldig (benämns nedan B2B¹¹⁰) och om köparen inte är skattskyldig (benämns nedan B2C¹¹¹). Ett sätt som underlättar för en säljare att bestämma om kunden är skattskyldig är att kunden uppger sitt VAT-nummer.^{112 113}

Första frågan för att kunna veta hur moms ska hanteras vid en varuförsäljning är att bestämma omsättningsland. Reglerna finns i 5 kap. 1–3 a §§ momslagen.

¹⁰⁵ Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid 124.

¹⁰⁶ Även andra icke skattskyldiga personer.

¹⁰⁷ Köp av varor från annat EU-land kallas unionsinternt förvärv, se 2 a kap. momslagen.

¹⁰⁸ Import av varor är införsel av varor från länder utanför EU, se 2 kap. 1 a § momslagen.

¹⁰⁹ Speciella regler även inom resebyråverksamhet, se 9 b kap. momslagen.

¹¹⁰ B2B — business to business.

¹¹¹ B2C — business to consumer.

¹¹² Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid 135.

¹¹³ VAT-nummer = momsregistreringsnummer.

Huvudbestämmelsen finns i 2 § 1 st. Där sägs att varor som finns i Sverige är omsatta i Sverige. Undantagsbestämmelser finns i de följande paragraferna.

3.8.1.1. B2B

Den mest intressanta undantagsbestämmelsen för omsättning och beskattning av varor är den i 3 kap. 30 a §¹¹⁴ som handlar om köp av varor från Sverige till annat EU-land.

Bestämmelsen innebär att en svensk säljaren som säljer varor som transporteras av säljaren eller köparen eller för någonderas räkning till ett annat EU-land till en köpare som där är skattskyldig inte ska betala någon moms i Sverige (eller i något annat land heller). Det blir istället köparen i det landet som blir skattskyldig. Detta är ett uttryck för destinationslandsprincipen.

Att en köpare som förvärvar varor från ett annat EU-land är skattskyldig för dessa stadgas i 3 kap. 1 § 1 stycket momslagen.

3.8.1.2. B2C

För att förstå hur reglerna ser ut vid handel med varor där köparen inte är skattepliktig läser man 3 kap. 30 a § momslagen noga. Det framgår ju att bland rekvisiten som medför skattefrihet för säljaren är att köparen är skattskyldig för moms i sitt hemland. Motsatsvis belastas köparen (privatpersonen etc.) med moms i säljarens land. B2C-reglerna är alltså ett uttryck för ursprungsprincipen.

3.8.2. Tjänster

3.8.2.1. B2B

Huvudregeln för omsättningsland för tjänster finns i 5 kap. 5 § momslagen. En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person är **omsatt i Sverige** om den beskattningsbara personen har sätet här eller ett fast driftställe här. Företag och andra som är skattskyldiga som får tjänster utförda här ska alltså beskattas genom att säljaren debiterar moms för tjänsten.

¹¹⁴ Detta är en implementering av momsdirektivets artikel 138.

Det finns undantag, t.ex. fastighetsanknutna tjänster¹¹⁵, transporttjänster¹¹⁶, kultur¹¹⁷, restaurang/catering¹¹⁸, korttidshyrning av transportmedel¹¹⁹. Dessa faller dock utanför detta arbetes begränsning.

3.8.2.2. B2C

Den som tillhandahåller tjänster till icke beskattningsbara personer blir skattskyldig för tjänsten om säljaren av tjänsten har sitt säte eller ett fast etableringsställe i landet. Detta framgår av 5 kap. 6 § första stycket första meningen momslagen. Bestämmelsen implementerar artikel 45 i momsdirektivet.

3.8.3. Elektroniska tjänster m.fl.

I detta avsnitt kommer beskriva hur momsreglerna för elektroniska tjänster m.fl. skiljer sig från övriga tjänster vad avser beskattningsland. Lagstiftningen (både lag och EU-direktiv) återges i sin helhet här eftersom denna bestämmelse är detta arbetes centrala bestämmelse.

Momslagen

5 kap. 16 §

Telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster som förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person är omsatta inom landet, om förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Första stycket gäller inte för tjänster som är omsatta i ett annat EU-land enligt bestämmelser som i det landet motsvarar artikel 58.2 i direktiv 2006/112/EG.

Med *telekommunikationstjänster* avses tjänster för

¹¹⁵ 5 kap. 8 § momslagen.

¹¹⁶ Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid 139.

¹¹⁷ 5 kap. 11 § momslag (1994:200).

¹¹⁸ 5 kap. 13 § momslag (1994:200).

¹¹⁹ 5 kap. 15 § momslag (1994:200).

1. överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller
2. överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

Elektroniska tjänster omfattar tjänster såsom tillhandahållande av

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
2. programvara och uppdatering av denna,
3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och
5. distansundervisning

5 kap. 16 a §

Tjänster som anges i 16 § är också omsatta inom landet om

1. tillhandahållaren är etablerad i Sverige men saknar etablering i något annat EU-land eller, om tillhandahållaren saknar etablering, är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet men inte i något annat EU-land,
2. tjänsterna förvärfvas av någon som inte är en beskattningsbar person och som är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas i ett annat EU-land, och
3. det sammanlagda värdet, exklusive mervärdesskatt, av de tjänster som avses i 2 inte överstiger 99 680 kronor under innevarande kalenderår och inte heller översteg detta belopp under det närmast föregående kalenderåret.

5 kap. 16 b §

Om det belopp som avses i 16 a § 3 överskrids är tjänsterna omsatta utomlands. Detta gäller från och med den omsättning som medför att beloppet överskrids.

Även om villkoren i 16 a § är uppfyllda får tillhandahållaren begära att omsättningarna anses gjorda där förvärvaren är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas. Skatteverket ska då besluta att tjänsterna är omsatta utomlands. Beslutet gäller tills vidare. Bestämmelsen i 16 a § får dock inte tillämpas igen förrän efter utgången av det andra kalenderåret efter det kalenderår då beslutet fattades.

Momsdirektivet

Artikel 58

Platsen för tillhandahållande av följande tjänster till en icke beskattningsbar person ska vara platsen där personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas:

- a) Telekommunikationstjänster.
- b) Radio- och televisionssändningar.
- c) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, särskilt sådana som avses i bilaga II.

Om tillhandahållaren av en tjänst och kunden kommunicerar med e-post, ska detta i sig inte innebära att den tillhandahållna tjänsten är en tjänst som tillhandahålls på elektronisk väg.

Bilaga II

EXEMPEL PÅ TJÄNSTER SOM TILLHANDAHÅLLS PÅ ELEKTRONISK VÄG I ENLIGHET MED ARTIKEL 58 FÖRSTA STYCKET C

1. Tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning.
2. Tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna.

3. Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst.
4. Tillhandahållande av musik, av filmer och av spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt tillhandahållande av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser.
5. Tillhandahållande av distansundervisningstjänster.

För de tjänster som räknas upp i bestämmelserna ovan (telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster) gäller alltså att de ska beskattas i köparens land om köparen inte är skattskyldig för moms. Eftersom bestämmelsen i momslagen grundar sig på bestämmelser¹²⁰ i momsdirektivet kommer motsvarande regler att gälla i andra EU-länder.

Dessa bestämmelser infördes i momslagen genom SFS 2014:940. Förslaget lanserades i *regeringens proposition 2013/14:224 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster*. På sidan 42 i denna finns bakgrunden till bestämmelserna. Regeringen skriver att det inom EU finns mål att regelverket ska bli enklare att tillämpa men också att modernisera mervärdesskattesystemet och säkra medlemsstaternas skatteintäkter.

På sidan 43 finns den bakomliggande verklighetsförändring som lett fram till detta förslag. ”*Andra medlemsländer hade problem med att telekommunikationsföretag etablerar sig i länder med låg mervärdesskatt och säljer teletjänster därifrån till privatpersoner i andra medlemsstater. Bolagen kunde därmed konkurrera med en lägre skattesats än vad de inhemska teleoperatörerna kunde tillämpa.*”

Ändringarna skulle enligt regeringen medföra en ökning av skatteinkomsterna med 50 miljoner kronor. Ändringarna skulle också, precis som EU skriver, leda till en konkurrensneutralitet eftersom det nu inte av momsskäl skulle spela någon roll var säljaren var etablerad.¹²¹

Ett system som ska underlätta för säljare av elektroniska tjänster finns. Systemet heter *MiniOneStopShop* och förkortas MOSS. Med detta system kan säljare redovisa

¹²⁰ Artikel 58.

¹²¹ Prop. 2013/14:224 sid 128–129.

sin utgående moms för skattemyndigheten i sitt eget land så att skattemyndigheten senare betalar momsen till skattemyndigheten i köparens land. Vill säljaren inte använda MOSS blir följden att denne måste registrera sig och betala moms i varje land säljaren har kunder i. I MOSS ska valutan alltid vara euro.¹²²

Från och med 1 januari 2019¹²³ får den som säljer för högst 99 680 kronor exkl moms även välja att enbart redovisa svensk moms för alla köp. Vid försäljning över detta belopp måste säljaren välja att redovisa i varje land eller genom MOSS.

För köpare av elektroniska tjänster m.fl. som är skattskyldig för moms ska säljaren hantera moms enligt 5 kap. 5 § momslagen. Detta innebär ingen skillnad i fråga om vilket som är omsättningsland, däremot vem som ska betala momsen. Köparen av den elektroniska tjänsten m.fl. får då alltså själv betala momsen i sitt hemland.

3.8.3.1. Exempel

Säljaren (som är skattskyldig i Sverige med en årlig omsättning som överstiger 100 000 kronor) av en app säljer denna till en kund i Sverige, en i Tyskland, en i Danmark och en i Rumänien. Säljaren tar 15 kronor + moms för appen.

Den svenska kunden betalar alltså 15 kronor + svensk moms, den tyska 15 kronor + tysk moms, den danska 15 kronor + dansk moms och den rumänska kunden 15 kronor + rumänsk moms.

Säljaren kan välja att redovisa denna försäljning i MOSS eller hos skattemyndigheterna i Tyskland, Danmark och Rumänien. Den svenska kundens moms ska redovisas på samma sätt som all annan svensk moms till Skatteverket.

3.8.3.2. Gränsdragningsproblem

Som nämnts i avsnitt 2.2.4 tillhandahåller Skatteverket en tjänst som heter rättslig vägledning. Tjänsten är att betrakta som doktrin för utomstående jurister även om man inom verket normalt följer dessa.¹²⁴

Avsnitten nedan sammanfattar informationen från Skatteverkets rättsliga vägledning.¹²⁵

¹²² Kleerup, Kristoffersson och Öberg 2018, sid 147.

¹²³ Lag (2018:1868) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).

¹²⁴ Pahlsson, Konstitutionell skatterätt 2013, sid 103.

¹²⁵ Skatteverket Rättslig vägledning 2018.

3.8.3.2.1. Säljare

Det kan förefalla uppenbart vem som är säljare av en elektronisk tjänst. Många elektroniska tjänster säljs dock genom en förmedlare. Appar till iPhone säljs genom Apple App Store och till Android genom Google Play. Leveransen av en app eller annan elektronisk tjänst är ofta långa och gränsöverskridande och det kan bli svårt att fastställa vem som är säljare.¹²⁶

I artikel 28 i momsdirektivet finns framgår att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga. Om detta tillhandahållande har skett genom en marknadsplats för appar finns särskilda tillämpningsbestämmelser i en EU-förordning¹²⁷, genomförandeförordningen. I dess artikel 9 a finns en presumtionsregel om vem som är säljare och hur denna presumtion kan brytas.

Vid bedömning om vem är säljare av en app på en marknadsplats för appar ska man utgå från att apptillverkaren inte är säljare utan marknadsplatsen, t.ex. Apple genom App Store eller Google genom Google Play. Man ser det som att apptillverkaren tillhandahållit sin app till marknadsplatsen.¹²⁸

Vissa omständigheter gör att presumtionen att tillhandahållaren är säljare inte kan brytas. Det är om tillhandahållaren godkänner att köpet debiteras, tjänsten levereras eller bestämmer de allmänna villkoren.¹²⁹ Det finns också bestämmelser om vem som inte anses som säljare även om man deltagit i köpet.¹³⁰ Det är den som bara hanterar betalningen, t.ex. kreditkortsföretag, banker och leverantörer av betaltjänster.¹³¹

För att presumtionen om att plattformen eller förmedlaren är tillhandahållare av tjänsten ska kunna brytas krävs att *två* villkor är uppfyllda. Dessa är

- att varje beskattningsbar person i kedjan från apptillverkare till leveransplattform (t.ex. App Store eller Google Play) i sina fakturor uppger att apptillverkaren är tillhandahållare av tjänsten.

¹²⁶ Skatteverket Rättslig vägledning 2018.

¹²⁷ RÅDETS GENOMFÖRANDEFÖRORDNING (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning).

¹²⁸ Skatteverket Rättslig vägledning 2018.

¹²⁹ Artikel 9a.1 tredje stycket i genomförandeförordningen.

¹³⁰ Artikel 9a.3 i genomförandeförordningen.

¹³¹ Skatteverket Rättslig vägledning 2018.

- att det på slutkonsumentens kvitto eller räkning också framgår att apptillverkaren är tillhandahållare av tjänsten.

Det finns inget som tyder på att varken Apple eller Google har denna formulering på sina kvitton till slutkonsumenter varför det alltså är Apple som är skattskyldig för momsen på de elektroniska tjänster man säljer via App Store.

3.8.3.2.2. Köparens skattskyldighet

Som framgår av underavsnitt 3.8.2.1 och 3.8.2.2 är momsreglerna olika beroende på om köparen av en (elektronisk m.fl.) tjänst är skattskyldig eller inte. En skattskyldig köpare som inte är skattskyldig i säljarens land är själv skattskyldig för omsättningen. En omsättning av en app ska alltså inte beskattas i Sverige om köparen är en t.ex. tysk skattskyldig. Den tyska köparen ska däremot i Tyskland betala tysk moms av ett unionsinternt förvärv. För en icke skattskyldig köpare är alltid säljaren skattskyldig.¹³²

Det är alltså viktigt för säljaren att veta om köparen är skattskyldig. Om köparen inte har meddelat sitt VAT-registreringsnummer *får* säljaren betrakta köparen som ej beskattningsbar även om det kan finnas uppgifter som motsätter detta.¹³³ Däremot får säljaren betrakta köparen som beskattningsbar även om denne inte har meddelat sitt VAT-registreringsnummer om säljaren har tillräckligt med information.¹³⁴ För säljaren innebär detta en risk att själv behöva betala momsen.¹³⁵

3.8.3.2.3. Olika elektroniska tjänster

I detta underavsnitt ska utredas de olika elektroniska tjänsterna och vilken betydelse denna klassning kan ha.

Telekommunikationstjänster (enligt 5 kap. 16 § tredje stycket) är överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, eller överlåtelse eller upplåtelse av en rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning. Det är alltså inte innehållet utan själva överföringen som är telekommunikationstjänsten.

¹³² När det gäller elektroniska tjänster (m.fl.) är då beskattningslandet det land köparen finns i.

¹³³ Artikel 18.2 andra stycket i genomförandeförordningen.

¹³⁴ Enligt artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, motsvarande 1 kap. 2 § första stycket 2 momslagen.

¹³⁵ Skatteverket Rättslig vägledning 2018.

Sändningstjänster berörs inte i den svenska momslagen men definieras i genomförandeförordningen¹³⁶ och är därmed direkt gällande i Sverige. Enligt artikel 6b.2 är sändningstjänster program med ljudinnehåll eller ljud- och bild som tillhandahålls allmänheten via genom sändning via kommunikationsnät och tillhandahålls under ett redaktionellt ansvar och sänds för lyssnande eller tittande enligt programtablå.¹³⁷ Program som beställs separat är inte sändningstjänst utan elektronisk tjänst.

Elektroniska tjänster (enligt 5 kap. 16 § fjärde stycket) omfattar tjänster såsom tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning, programvara och uppdatering av denna, bilder, texter och uppgifter, databasåtkomst, musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och distansundervisning. Avgränsningen mot annan tjänst är att innehållet distribueras via den elektroniska tjänsten. Att man använder elektronisk kommunikation för att beställa varor eller tjänster skapar inte en elektronisk tjänst.

3.9. Värdekedjor

Detta avsnitt har som syfte att illustrera momsen ur ett överskådligt perspektiv för de läsare som inte kommit i kontakt med moms tidigare. Varje led i en vara eller tjänst värdekedja tillför mervärde när den ofullständiga varan säljs vidare.

Tabellen¹³⁸ i 3.9.1 illustrerar hur momsen fungerar på en vara som tillförs konsument i tre led, råvaruled, tillverkningsled och försäljningsled. Varje led skapar ett värde som slutligen, tillsammans med moms, bärs av konsumenten i form av betalning till säljledet. Momssatsen är i tabellen 25 %, vilket är momssatsen för pålägg av moms på priset vilket innebär att 20 % av priset inkl moms är moms.

¹³⁶ RÅDETS GENOMFÖRANDEFÖRORDNING (EU) nr 282/2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetning).

¹³⁷ Det som i dagligt tal kallas radio- eller TV-program, min anmärkning.

¹³⁸ En liknande tabell finns i Melz 2006, sid. 15.

Tabellen i 3.9.2 illustrerar hur momsen fungerar på en vara som beskattas med reducerad moms och hur de ofullständiga varorna som produkten består av efterhand får den reducerade momsen.

3.9.1. Värdekedjan med normal moms och full avdragsrätt

Råvaruledet ¹³⁹		
Råvaruproducenter säljer råvaror till tillverkaren	Försäljningspris	100 kr
	Varav moms	20 kr
	Utgående moms	20 kr
	Ingående moms	—
	Moms att betala	20 kr
Tillverkningsledet		
Tillverkaren säljer produkten till försäljaren	Försäljningspris	200 kr
	Varav moms	40 kr
	Utgående moms	40 kr
	Ingående moms	20 kr
	Moms att betala	20 kr
Försäljningsledet		
	Försäljningspris	900 kr
	Varav moms	180 kr
	Utgående moms	180 kr
	Ingående moms	40 kr
	Moms att betala	140 kr

Totalt är momsen alltså 180 kronor som betalas in till staten av tre skattskyldiga med 20 kr, 40 kr respektive 140 kronor.

¹³⁹ Tabellen är starkt förenklad. Normalt har ju även varuledet kostnader som är momspliktiga. Vid brytning av t.ex. järnmalm har råvaruledet kostnader för bränsle, maskiner, kontorsmaskiner och liknande som är momspliktigt och därmed är ju ingående moms inte 0 som i exemplet.

Det är som framgått förenklat detta på många sätt. I tabellen tas intet upp import, export, unionsinterna förvärv eller tidpunkter och beskattningsbara personer. Syftet har varit att förklara hur moms ska fungera enligt grundtanken i ML.

3.9.2. Värdekedjan med reducerad moms

I nedanstående tabell illustreras värdekedjan för en billig bok. Böcker, men inte pappret som behövs för att tillverka boken är omfattas av reducerad moms, 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 momslagen. I exemplet har pappret¹⁴⁰ som tryckeriet använder köpts från annat EU-land.

Pappersåterförsäljaren		
Tryckeriet köper papper från annat EU-land	Försäljningspris	5 kr
	moms 25 %	1,25 kr
	Utgående moms	1,25 kr
	Ingående moms	0
	Moms att betala	1,25 kr
Tryckeriet		
Köper papper, trycker text och omklassar till bokmoms, säljer till förlag	Försäljningspris	8 kr
	Moms 6 %	0,48 kr
	Utgående moms	0,48 kr
	Ingående moms	1,25 kr
	Moms att betala	- 0,77 kr
Förlaget		
Köper böcker från tryckeriet och säljer till bokhandeln	Försäljningspris	33,02 kr
	Moms 6 %	1,98 kr
	Utgående moms	1,98 kr
	Ingående moms	0,48 kr
	Moms att betala	1,50 kr

¹⁴⁰ Självklart åtgår mer än papper för att göra en bok, men av förenklingskäl upptas endast papper och får anses inkludera allt material för boken.

I värdekedjan klassas pappret och liknande om när produkten blir en bok. Att denna omklassning sker innebär att mervärdet som uppstår då boken trycks etc. beskattas med bokmoms, 6 %.

De antagna priserna visar att omklassningen kan innebära att tillverkaren får momspengar tillbaka från Skatteverket.

3.10. Sammanfattning

Genom bestämmelser i EU:s momsdirektiv har det i svenska momslagen införts bestämmelser om att en beskattningsbar person för moms är den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet.

Moms är en skatt som hanteras av företag och företagare men vars hela kostnad i princip belastar konsumenter. Företaget betalar moms för sina inköp av varor och tjänster som företaget sedan får dra av vid vidareförsäljning av varan eller tjänsten.

Moms är i Sverige normalt 25 % av det totala försäljningspriset. Det finns också två nivåer av reducerad moms, 12 % och 6 % samt ett helt momsbefriat område. Den som säljer helt momsbefriade varor och tjänster får inte dra av ingående moms. Den som bedriver verksamhet som resulterar i både momsbefriad försäljning och momspliktig försäljning måste kvotera sin ingående moms vilket den som bedriver verksamhet som resulterar i reducerad moms inte behöver.

För handel inom EU är beskattningslandet olika för varor och tjänster. Reglerna också olika beroende på om köparen är skattskyldig eller icke skattskyldig. Mycket enkelt uttryckt ska varor som köps av icke skattskyldiga beskattas (genom säljarens skattskyldighet) i landet där de köps. En privatperson, eller formellt icke skattskyldiga, belastas alltså med moms i det landet en vara köps. Den som köper mjölk i Sverige får genom butiken stå för momsen oavsett var mjölken ska konsumeras. För skattskyldiga tas moms ut i Sverige men inte vid export eller försäljning till annat EU-land. I EU-länderna får en skattskyldig köpare betala utgående och då drav av denna som ingående moms. För tjänster gäller som huvudregel att de skattas där de konsumeras.

I detta arbetes centrum står elektroniska tjänster. För dessa finns speciella regler om beskattningsland. Vid försäljning av sådana vara elektroniska tjänster till privatpersoner

gäller istället att moms ska betalas till köparens hemland. För att detta ska bli så enkelt som möjligt för säljaren finns MOSS som gör att sälj företaget endast behöver redovisa sin försäljning till det egna landets skattemyndighet som i sin tur överför momspengarna till köparens hemland. Det går även för sälj företaget att själv redovisa sin moms i varje köparens hemland. Syftet med att elektroniska tjänster även för privatpersoner ska beskattas enligt destinationslandsprincipen är att sälj företagen inte ska välja försäljningslandet med lägst moms. Den skatterättsliga neutralitetsprincipen har slagit igenom vid denna typ av handel men ännu inte övrig handel med t.ex. varor.

När det gäller elektroniska tjänster m.fl. är frågan om vem som är säljare av storbetydelse för hur momsen ska hanteras och vem som är skattskyldig. Elektroniska tjänster säljs ofta genom en lång kedja där den som är den som ingår avtalet med kunden ofta är att betrakta som skattskyldig. Att som skattskyldig sälja en egen-tillverkad app via App Store eller Google Play innebär då att man säljer appen till Apple eller Google som i sin tur säljer den vidare till konsumenten. Appsäljaren behöver alltså inte själv hantera momsinsbetalning från varje transaktion med slutkund, vare sig via MOSS eller till varje kunds lands skattemyndighet.

4. Rådgivning till klienten

Syftet med detta avsnitt är att kunna sätta juridiken i ett kommersiellt och klientnyttigt perspektiv. Avsnittet är alltså skrivet direkt till kund varför rättskällor och fotnoteringar inte förekommer.

Nedanstående underavsnitt är riktade till den tänkta klienten.

4.1. Skattskyldighet

Den första frågan jag vill ta upp är om du är skattskyldig eller inte.

4.1.1. Hobby eller ekonomisk verksamhet?

Din verksamhet var från början en hobby. När en person bedriver hobbyverksamhet är den inte skattskyldig för moms. När du däremot bedriver ekonomisk verksamhet blir du skattskyldig för moms.

För att du ska bli skattskyldig för moms ska du kunna visa för Skatteverket att du bedriver din verksamhet i syfte att sälja apparna mot ersättning. Det du ska visa är att du har för avsikt att bedriva denna verksamhet mot ersättning. Detta visar du genom att ansöka om F-skattsedel och då anger du beräknad omsättning och beräknade kostnader. Det bör du göra redan nu om du bestämmer dig för att fortsätta med utvecklingen av appar.

Du behöver inte starta något aktiebolag utan du kan bli skattskyldig även som privatperson.

4.1.2. Ekonomiska konsekvenser av skattskyldighet

När du driver ekonomisk verksamhet blir du skattskyldig för moms. Det innebär att du ska betala en del av dina försäljningsinkomster som moms till staten. Storlek på momsen och i vilken stat du ska betala moms återkommer vi till under avsnitt 4.2. Du har ju avsikt att sälja till kunder utanför Sverige också.

Det är inte meningen att moms ska belasta din ekonomi. Det innebär att de kostnader du har som du betalar moms för genom dina leverantörer utgör avdragsunderlag för moms. Man talar om *ingående moms* som betalar för dina inköp av och man talar om *utgående moms* för den moms dina kunder betalt till dig. Mellanskillnaden regleras med staten. Om du köper en dator till verksamheten för 20.000 kr har du egentligen betalt 16.000 kr för datorn plus 4.000 kr för moms (25 % moms på 16.000 kr).

Eftersom du blir momsskyldig redan när du planerar verksamheten så får du momsen tillbaka för de utgifter du har för planering och eventuella investeringar. Så länge du driver ekonomisk verksamhet får du avdrag för momsutgifter med hela beloppet.

Det finns dock vissa undantag bl.a. för personbilar och representation som du inte får dra av moms för.

Det har inte ingått i mitt uppdrag att i detalj redogöra för samtliga övriga konsekvenser för dig med hänsyn till moms. Skatteverket har en bra upplysningstjänst på internet, Rättslig vägledning som ger dig vidare information.

4.2. Beskattningsland

Normalt ska varor beskattas med moms i det land där de säljs, men om det är export utanför EU eller unionsintern försäljning inom EU beskattas varorna inte i Sverige. Varor som levereras från dig inom Sverige beskattas i Sverige av dig.

Tjänster är normalt också beskattade i Sverige om du säljer dem. Se dock 4.3 för just apparna.

4.3. Elektroniska tjänster m.fl.

För elektroniska tjänster m.fl. är momsreglerna lite annorlunda än i övriga fall. Normalt betalar en säljare moms på försäljningspriset till svenska Skatteverket. Så blir det t.ex. om du säljer CD-skivor med ditt program eller om du utför service på någons dator. Du ska då redovisa 25 % moms på ditt försäljningspris exklusive moms.

Men för vissa elektroniska tjänster har man andra regler. Syftet är att det inte ska uppstå konkurrensfördelar för säljaren genom att välja att etablera sig i ett land med låg moms. Appar är en sådan produkt som ska hanteras på detta annorlunda sätt. Andra sådana tjänster är telekommunikationstjänster och sändningstjänster.

Appar ska momsbeskattas i köparens land och med köparens lands moms. Är köparen en privatperson ska du som säljare betala moms på försäljningen i köparens hemland till hemlandets skattemyndighet. Är köparen ett företag så tar du inte ut moms och köparen reglerar momsen själv till sitt hemlands skattemyndighet. För att du ska vara säker på att köparen är ett företag krävs att din köpare ger dig sin VAT-registreringsnummer.

4.4. MOSS

Att behöva hantera många köp från privatpersoner i olika länder skulle innebära att du måste betala moms i flera länder. Därför finns ett system som heter MOSS. Med det systemet redovisar du varje försäljning i en elektronisk tjänst via Skatteverket i Sverige. För varje försäljning av appen som görs av en privatperson betalar du då momsen i den kundens hemland till Skatteverket i Sverige. All redovisning ska vara i Euro. Skatteverket betalar i sin tur vidare dessa pengar till dina kunders länders skattemyndigheter.

Det är dock möjligt att göra detta ännu enklare! Om du säljer appen via t.ex. Apples App Store eller Google Play så räknas Apple och Google som säljare av appen. Sen sköter de momsen från slutkunden

När du säljer till Apple eller Google så behöver du inte ta ut moms för det är antingen export eller unionsintern försäljning. Det anger du på olika sätt i din momsdeklaration.

4.5. Sammanfattning av klientråd

Mina råd i punktform.

- Registrera dig för moms så du kan dra av momsen på köp du gör till verksamheten.
- Låt Apple eller Google sälja appen via deras tjänster App Store och Play.
- Skaffa bokföringsrutiner så du kan redovisa moms.

Behöver du mer hjälp — hör av sig igen! Lycka till med dina appar!

5. Kritiska perspektiv

Detta avsnitt kommer att beröra några gränsdragningar som uppstår till följd av t.ex. olika momssatser eller begränsad rätt till avdrag för ingående moms. Min utgångspunkt för kritiken är att skatteregler ska följa några viktiga principer som jag tagit upp i avsnitt 2. Jag tänker då främst på bestämdhetskravet men också på den skatterättsliga neutralitetsprincipen. Personligen tycker jag att skatteregler såväl som andra regler som är att betrakta som betungande för enskilda, som t.ex. TV-avgiften så länge den fanns, borde vara teknikneutrala.

En del av de problem jag har identifierat under arbetets gång har lagstiftarna redan börjat lösa. Min kritik utgår den rätt som gäller till och med den 9 januari 2019, som är det datum då detta arbete ska redovisas. Med detta till synes självklara uttalande vill jag göra läsaren uppmärksam på att det finns kommande lagstiftningsändringar angående momsregler på e-böcker där dessa ska momsbeskattas på samma sätt som andra böcker.

5.1. Persilja på rot

5.1.1. Målet och dess handläggning

Detta ärende började som ett förhandsbesked i Skatterättsnämnden.¹⁴¹ Det sökande bolaget handlar med bl.a. växter och färska kryddor i kruka. Bolaget ville veta om dessa kryddor var att betrakta som livsmedel i enlighet med 7 kap. 1 § andra stycket 4 momslagen.

¹⁴¹ Skatterättsnämndens ärende dnr 10-17/I.

Bolaget hade noterat att en del krukor med kryddor som de sålde som plantor även såldes i livsmedelshandeln som livsmedel. Skatteverket menade att presumtionen att kryddor skulle ätas inte var tillämplig vid försäljning i plantskola men däremot i livsmedelshandeln och att bolaget därför inte skulle omfattas av reducerad livsmedelsmoms. På ren svenska: Skatteverket ville att exakt samma produkt skulle ha olika moms beroende på var produkten såldes.

SRN skriver i sitt beslut att kryddor och örter som säljs i kruka, dvs. före lösgörande från rotsystemet, får anses säljas före skörd. Detta innebär att Bolagets tillhandahållande av kryddor och örter på kruka inte ska anses utgöra tillhandahållande av livsmedel enligt 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML och omfattas därför av normalskattesatsen 25 procent. På ren svenska: Skatterättsnämnden menade att alla krukkryddor skulle betraktas som växter och alltså inte omfattas av livsmedelsmoms.

Bolaget överklagade till Högsta Förvaltningsdomstolen.¹⁴² Bolaget menade att kryddor i kruka skulle ses som livsmedel och omfattas av lägre moms och Skatteverket menade att SRN:s beslut skulle bestå. Av det kan man på ren svenska dra slutsatsen att Skatteverket inte längre menade att exakt samma produkt skulle ha moms beroende på var produkten såldes.

Högsta förvaltningsdomstolen inhämtade ett yttrande från Livsmedelsverket.¹⁴³ I yttrandet konstaterar Livsmedelsverket inledningsvis att "[l]ivsmedel inbegriper inte växter före skörd". På ren svenska. Kryddörter är en växt och eftersom den fortfarande står i kruka är den inte skördad.

Men Livsmedelsverket menar vidare att en växt är skördad "i de fall merparten av växten är avsedd att eller rimligen kan förväntas förtäras, eftersom växten egentligen inte längre behöver mer näring från Jorden. Krukan följer då med som ett emballage som förlänger växtens hållbarhet något, jämfört med om man skulle ha skrutit av växten från rotsystemet." Livsmedelsverket framför alltså här att en växt, som enligt ovan inte är livsmedel, ändå är livsmedel om den inte behöver mer näring!

Högsta förvaltningsdomstolen gör ingen annan bedömning än den Livsmedelsverket gjort och menar att växten i fråga är livsmedel om ska omfattas av den lägre momsens och bifaller därför bolagets överklagan.

¹⁴² Högsta förvaltningsdomstolens dom 1208-18.

¹⁴³ Livsmedelsverkets yttrande Dnr. 2018/02244.

5.1.2. Kommentarer

Sammanfattningsvis har alltså en kruka med t.ex. persilja hanterats

- som livsmedel om den såldes i livsmedelshandel¹⁴⁴,
- som växt om den såldes i plantskola,¹⁴⁵
- som livsmedel oavsett försäljningsplats,¹⁴⁶
- som växt,¹⁴⁷
- som livsmedel och¹⁴⁸
- slutligen som livsmedel oavsett försäljningsplats.¹⁴⁹

Ett av de krav som ställs på skatteregler är att de ska vara förutsägbara. Om en regel på detta sätt kan tolkas fram och tillbaka så som Skatteverket, Skatterättsnämnden, Livsmedelsverket och Högsta förvaltningsdomstolen gjort så är det lätt att säga att reglerna inte är förutsägbara.

När domstolen dessutom på detta sätt faktiskt dömer mot lagtexten (växter är ej livsmedel) är det särskilt anmärkningsvärt. Samtidigt är detta fall ett exempel på vad Mats Tjernberg skriver i sin artikel som omnämns i avsnitt 2.7.

5.2. Konsert, inspelning till fysiskt media, eller app

Ponera att en orkester framför en konsert. Det är en känd orkester och det finns ett stort intresse för konserten. Tänk t.ex. nyårskonserten från Wien där biljetter kan kosta över 1 000 euro och ändå är efterfrågan så stor att biljetterna lottas ut.¹⁵⁰ Konserten sänds därför via TV¹⁵¹ och spelas in och finns till försäljning på CD. Genom Spotify finns konserten också att tillgodogöra sig som elektronisk tjänst.

¹⁴⁴ Skatteverkets inställning innan ärendet.

¹⁴⁵ Skatteverkets inställning innan ärendet.

¹⁴⁶ Skatterättsnämndens avgörande.

¹⁴⁷ Livsmedelsverkets yttrande.

¹⁴⁸ Livsmedelsverkets yttrande.

¹⁴⁹ Enligt HFD:s dom.

¹⁵⁰ Wienerphilharmonikernas hemsida.

¹⁵¹ SVT:s tablå för 2019-01-01.

Utövande konstnärers framförande av verk är **momsfri** enligt 3 kap. 11 § momslagen. Däremot är tillträde till konserter **momspliktig** med 6 %. Att förstå skillnaden mellan konstnärers utövande och tillträde till konsert är inte helt enkel att förstå. Den ersättning som musikern får (gage), om musikern inte får lön, som ju alltid är momsfri, är att betrakta som utövande¹⁵² medan biljettpriset är tillträde till konserten, som har kostnader för annat än själva utövandet.

CD-inspelningen beskattas med 6 % och TV-sändningen och musiken via Spotify (eller annan strömmande tjänst) beskattas med 25 %.

Även om lagstiftningen är tydlig med vad som är musikinspelning och som är elektronisk tjänst är momsreglerna i dessa olika sätt att tillgodogöra sig kultur är inte teknikneutrala.

5.3. En bok betraktas som papper – eller inte?

Böcker beskattas som en vara. Jämför man detta med att en plåtburk kan betraktas som livsmedel (alltså enligt huvudsaklighetsprincipen som jag redogjort för i avsnitt 3.7.3) blir detta som jag ser det ett motsatt förhållningssätt. Läsken i burken är den huvudsakliga produkten och plåtburken är bara en nödvändig förutsättning för att läsken ska kunna levereras.

Men vad är en bok utan dess innehåll (texten)? En anteckningsbok kostar kanske tjugo kronor men en lärobok utan vidare kan kosta 400 kronor för samma mängd papper som anteckningsboken. Alltså ca tjugo gånger mer för förpackning (boken utan tryck) och produkten (texten) för en lärobok. Anteckningsboken har ingen sänkt moms som bok – det är texten som är rekvisit för att sänka momsen. Men det gäller bara om texten bärs på annat sätt än med hjälp av elektroniska medel. En e-bok har inte rätt till någon lägre moms.

Precis som med musiken är det inte något egentligt gränsdragningsproblem. Gränsdragningsproblemet ligger i att förklara för allmänheten varför lagstiftaren,

¹⁵² Westberg 2018.

oavsett om det är EU eller riksdagen, väljer denna typ av lösningar som inte är teknik-neutrala.

5.4. Sammanfattning

Med dessa exempel har jag visat på hur momsregler blir svårtillgängliga för allmänheten och därmed också svåra att förutse för den som ska hantera dem. Med fallet om kryddor i krukor visar jag också att det inte alltid blir samma resultat ens inom samma utlåtande från en myndighet.

En enhetlig moms hade ju naturligtvis gjort livet enklare för de som ska hantera moms i de ekonomiska verksamheterna. Det är min uppfattning att enkelhet och förutsägbarhet är goda kvalitetsaspekter på skattelagstiftning som gör att den respekteras och förstås av så många som möjligt. Att momsen är dold för konsumenter förändrar bara denna åsikt marginellt.

Slutsatsen blir att det jag kan rikta kritik mot ett komplicerat regelverk för moms.

6. Käll- och litteraturförteckning

6.1. Källor

6.1.1. Otryckta källor

Livsmedelverket *Yttrande* Dnr. 2018/02244. (30 september 2018).

6.1.2. Tryckta källor

Regeringens proposition 2013/14:224 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.

Hultqvist, Anders. Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen. *Skattenytt* 2016 s. 730.

Tjernberg, Mats. Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område - lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar. *Skattenytt*, 2016 s. 167

6.1.3. Rättsfall m.m.

6.1.3.1. EU-domstolen

C-26/62 van Gend & Loos. ECLI:EU:C:1963:1 (5 februari 1963)

C-6/64 Costa mot ENEL. ECLI:EU:C:1964:66 (15 juli 1964).

C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft. ECLI:EU:C:1970:114 (17 december 1970).

C-34/73 Variola. ECLI:EU:C:1973:101 (10 oktober 1973).

C-106/77 Simmenthal. ECLI:EU:C:1978:49 (9 mars 1978).

C-148/78 Publico Minisero mot Ratti. ECLI:EU:C:1979:110 (5 april 1979).

C-89/81 Hong Kong Trade Development Council. ECLI:EU:C:1982:121 (1 april 1982).

C-268/83 Rompelman. ECLI:EU:C:1985:74 (14 februari 1985).

C-186/89 van Tiem. ECLI:EU:C:1990:429 (4 december 1990).

C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla. ECLI:EU:C:1991:332 (25 juli 1991).

C-110/94 Inzo. ECLI:EU:C:1996:67 (29 februari 1996).

C230/94 Enkler. ECLI:EU:C:1996:352 (26 september 1996).

C-349/96 Card Protection Plan. ECLI:EU:C:1999:93 (25 februari 1999).

C-23/98 Heerma. ECLI:EU:C:2000:46 (27 januari 2000).

C-355/06 van der Steen. ECLI:EU:C:2007:615 (18 oktober 2007).

C-246/08 kommissionen mot Finland. ECLI:EU:C:2009:671 (29 oktober 2009).

C-180/10 Staby m.fl. ECLI:EU:C:2011:589 (15 september 2011).

C-263/11 Rēdlihs. ECLI:EU:C:2012:497 (19 juli 2012).

C-527/11 Ablesio. ECLI:EU:C:2013:168 (14 mars 2013).

6.1.3.2. Högsta förvaltningsdomstolen

Högsta förvaltningsdomstolens dom. 1208-18 (29 oktober 2018).

Högsta förvaltningsdomstolens dom. 1814-12 (7 decemb 2012).

HFD 2011 not 75.

HFD 2012 ref 30.

HFD 2014 not 82.

NJA 2016 s. 3.

6.1.3.3. Regeringsrätten

RÅ 1997 ref 16.

6.1.3.4. Arbetsdomstolen

AD 2012 nr 74.

6.1.4. Elektroniska källor och webplatser

Westberg, Björn. Mervärdesskattelag (1994:200) 3 kap. 11 §. Karnov. 1 juli 2018.

Westberg, Björn. Mervärdesskattelag (1994:200) 2 kap. 1 §. Karnov. 1 juli 2018.

Carlgren, Fredrik. 2018. *Ekonomifakta*. Använd den 24 oktober 2018.
<https://www.ekonomifakta.se/Fakta/Skatter/Skatt-pa-konsumtion-och-produktion/Moms-i-Sverige-och-EU/>

Sauter, Michael B. 2018. *USA Today*. den 02 04. Använd den 24 oktober 2018.
<https://eu.usatoday.com/story/money/taxes/2018/03/27/states-highest-and-lowest-sales-taxes/452512002/>

Skatteverket. *Om rättslig vägledning*. Använd den 5 januari 2019.
<https://vimeo.com/255711611/f99a0e9b3d>

Skatteverket Rättslig vägledning. 2018.
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/341523.html>.

Skatteverket Rättslig vägledning. 2018.
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/339619.html>.

Skatteverket Rättslig vägledning. 2018
https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/329391.html#update_20181210095933.

Skatteverket Rättslig vägledning 2018
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/329392.html>.

Spotify. Använd den 09 januari 2019.
<https://open.spotify.com/album/4QDIHmhT1hGpT1YUb0ZDN9?si=dbBelgEUTXWUf8kSVbFp8A>

SVT. 2019. *Programtablå 2019-01-01*. Använd den 9 januari 2019.
<https://www.svtplay.se/kanaler?date=2019-01-01&range=day>.

Wienerphilharmoniker. *Karten für das Silvesterkonzert und das Neujahrskonzert*.
Använd den 9 januari 2019.
<https://www.wienerphilharmoniker.at/neujahrskonzert/karteninformationen>.

6.2. Litteratur

Bernitz, Ulf, och Anders Kjellgren. 2014. *Europarättens grunder*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Kleerup, Jan, Eleonor Kristoffersson, och Jesper Öberg. 2018. *Mervärdesskatt i teori och praktik*. Stockholm: Norstedts Juridik.

Lodin, Sven-Olof, Gustaf Lindecrona, Peter Melz, Christer Silfverberg, och Teresa Simon-Almendal. 2017. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1*. Lund: Studentlitteratur.

Melz, Peter. 2006. *Mervärdesskatt*. Uppsala: Iustus Förlag.

Påhlsson, Robert. 2013. *Konstitutionell skatterätt*. Uppsala: Iustus förlag.

Påhlsson, Robert. 2018. *Konstitutionell skatterätt*. Uppsala: Iustus förlag.

Ståhl, Kristina, Roger Persson Österman, Maria Hilling, och Jesper Öberg. 2011. *EU-skatterätt*. Uppsala: Iustus Förlag.