



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Hugo Björkman

”Klassificering av Non-Fungible Tokens och konsekvenserna därav

En juridisk analys och gränsdragning utifrån
det mervärdesskatterättsliga perspektivet.”

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: HT2023

Summary	4
Sammanfattning	5
Förkortningar.....	6
1 Inledning.....	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och Frågeställningar	8
1.3 Metod och Material	9
1.4 Avgränsningar	10
1.5 Disposition.....	11
2 Blockkedjeteknologi och NFT:er	13
2.1 Blockkedjeteknologi.....	13
2.2 Smart-contracts.....	14
2.3 Non-Fungible Tokens	14
3 Mervärdesskattens uppbyggnad.....	19
3.1 Skatt på konsumtion	19
3.2 Mervärdesskattens tillämpningsområde	20
3.3 Beskattningsbar person.....	20
3.4 Skattepliktiga transaktioner	21
3.5 Plats för den beskattningsbara transaktionen	21
3.6 Behov av klassificering	22
4 Samspelet mellan EU-rätt och svensk rätt.....	25
5 Är sub-klassificeringar möjliga?.....	27
5.1 Eventuella Sub-klassificeringar.....	27
5.1.1 Lagfart.....	27
5.1.2 Voucher.....	28
5.1.3 Composite supplies	30
5.1.4 Electronically supplied services.....	31
5.2 Svensk rätt på området	33
5.2.1 Lagfart.....	33
5.2.2 Voucher.....	34
5.2.3 Composite Supplies/sammansatta tillhandahållanden ...	35
5.2.4 Elektroniska tjänster	37
5.2.5 Sammanfattning.....	37
6 Övriga europeiska länders tillvägagångssätt	39
6.1 Spanien	39
6.2 Belgien.....	39
6.3 Norge	40
6.4 Luxemburg	40
6.5 Sammanfattning.....	41

7	Konsekvenser av klassificeringen.....	43
7.1	Kan en generell klassificering anges?	43
7.2	Betydelsen för svensk moms-lagstiftning	46
7.2.1	Klassificering som tillhandahållande av tjänst	46
7.2.1.1	Icke-beskattningsbar person som är bosatt i Sverige	47
7.2.1.2	Icke-beskattningsbar person som inte är bosatt i Sverige	47
7.2.1.3	En beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet/ett fast etableringsställe i Sverige	48
7.2.1.4	En beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet/ett fast etableringsställe i Sverige	48
7.2.2	Klassificering som leverans av vara	49
7.2.2.1	Leverans av en vara utan transport	50
7.2.2.2	Leverans av en vara med transport, från Sverige.. ..	50
7.2.2.3	Leverans av en vara med transport, till Sverige....	51
7.2.3	Kan slutsatser dras?	52
7.3	Undantagens tillämpningsområde	55
7.3.1	Art 135 (1)(f)	56
7.3.2	Art 135 (1)(e)	56
7.3.3	Art 135 (1)(d).....	58
8	Slutsats.....	61
8.1	Tvetydighet råder.....	61
8.2	Utblick mot framtiden	63
	Källförteckning	64

Summary

The paper focuses on defining the VAT classification of Non-Fungible Tokens (NFTs), whose complex nature and diverse use-cases make them markedly different from both legal tender and other forms of cryptocurrencies. In the absence of specific legislation in this area, the discussion in the paper argues, on the basis of articles, existing other VAT legislation and doctrine, that the main classification should be as a supply of an electronic service, with the classification as a supply of goods as an alternative in exceptional cases. The crucial criterion for determining classification should be the VAT nature of the main object of the transaction, whether this turns out to be the NFT itself or any underlying tangible asset.

Sammanfattning

Uppsatsen fokuserar på att definiera den mervärdesskatterättsliga klassificeringen av Non-Fungible Tokens (NFT:er), vars komplexa natur och mångsidiga användningsområden gör att de markant skiljer sig från både legala valutor och andra former av kryptovalutor. I frånvaron av specifik lagstiftning på området argumenterar diskussionen i uppsatsen mot bakgrund av artiklar, existerande övrig lagstiftning på det mervärdesskatterättsliga området och doktrinför att den huvudsakliga klassificeringen bör vara som ett tillhandahållande av en elektronisk tjänst, med klassificeringen som en leverans av en vara som ett alternativ i undantagsfall. Det avgörande kriteriet för att bestämma klassificeringen bör vara den mervärdesskatterättsliga naturen av det huvudsakliga objektet i transaktionen, vare sig detta visar sig vara NFT:en i sig eller en eventuell bakomliggande materiell tillgång.

Förkortningar

NFT	Non-fungible Token
EUBOF	European union Blockchain Observatory & Forum
VAT	Value Added Tax
CJEU	Court of Justice of the European Union
ML	Mervärdesskattelagen
EU	Europeiska Unionen
Art	Artikel
Mica-förordningen	Markets in crypto assets regulation
HFD	Högsta Förvaltnings Domstolen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I ett alltmer digitaliserat samhälle med en accelererande utveckling inom olika områden uppkommer även efterföljande problem naturligt. Introduktionen av den så kallade blockkedjeteknologin som gav världen kryptovalutor som Bitcoin och Ethereum under tidigt 2010-tal och de många övriga efterföljande kryptovalutorna ledde till att även den monetära marknaden och tillhörande regelverk blev involverade och problematiserade i denna digitalisering. De nya alternativa valutorna (kryptovalutorna) delade trots sin komplexa natur i varje fall vissa likheter med de traditionella valutorna, de var fungibla (utbytbara) och fungerade snarare som alternativa valutor enbart existerande på det digitala planet.¹ Ett större frågetecken uppkom när de så kallade NFT:erna (non-fungible tokens) introducerades. Dessa tokens är icke-fungibla, icke utbytbara, och på så sätt är varje token unik, de existerar även enbart i den digitala världen och är således helt unika i förhållande till vad världen tidigare har känt till.² Fungibilitet är enkelt förklarar egenskapen att en varus enheter är väsentligen utbytbara och att dessa enheter är omöjliga att skilja från varandra.³ Den enklaste jämförelsen mellan NFT:er och något i den fysiska världen existerande skulle vara konstverk eller till exempel konsertbiljetter.⁴ NFT:er kan enkelt förklarar sägas vara bilder, avatarer eller konstverk som produceras och handlas med som en sorts digital tillgång. Även NFT:er likt Bitcoin och Ethereum existerar tack vare ovan nämnda blockkedjeteknik. Lagstiftningen har i många länder haft problem med att hinna med i utvecklingen vilket kan orsaka problem, problem som exempelvis att avgöra hur transaktionerna med NFT:er på ett korrekt sätt skall moms-

¹ Decentrhub.io “ 11 similarities and differences between Cryptocurrency and Fiat Currency” Decentrhub [Decentrhub.io](https://decentrhub.io)

² Ethereum.org “ Non-Fungible Tokens (NFT) (2021), [Non-fungible tokens \(NFT\) | ethereum.org](https://ethereum.org/en/developers/docs/tokens/)

³ [Fungibilitet | IDG:s ordlista](https://www.idg.se/2019/07/14/4444444/fungibilitet)

⁴ Ethereum.org “ Non-Fungible Tokens (NFT) (2021), [Non-fungible tokens \(NFT\) | ethereum.org](https://ethereum.org/en/developers/docs/tokens/)

beskattas. När problem likt det ovan beskrivna uppstår är det, åtminstone i den legala sfären, juristers uppgift att utreda och försöka lösa problemet.

I nuvarande existerande svenska lagstiftning och doktrin saknas information kring hur NFT:er bör behandlas och klassificeras. Vägledning från Skatteverket finns i viss mån men är sparsam.⁵ Då detta är ny teknik på framfart är detta dock ett fenomen som bör utredas och förtydligas. Mängden svenskar som är involverade i handeln med kryptovalutor och mer specifikt NFT:er kommer sannolikt inte minska under kommande år och en utredning av vad som faktiskt gäller/bör gälla på det svenska momsområdet bör således ske.

1.2 Syfte och Frågeställningar

Denna uppsats ämnar försöka utreda de problem och frågetecken som uppstår inom mervärdesskatterätten vid uppkomsten av NFT:er. Frågetecken uppstår inom diverse områden inom skatterätten men denna uppsats tar fokus specifikt på momsområdet.

Som uttryckt syftar denna uppsats till att reda ut rättsläget både kring karaktäriseringen/klassificeringen av NFT:er, men även hur denna karaktärisering påverkar momsbeskattningen. Rättsläget är i nuläget oklart och det saknar en tydlig lagstiftning. Uppsatsen ämnar klargöra lagstiftningens innebörd och om så inte är möjligt, eventuellt föreslå åtgärder som skulle kunna införas.

Mot bakgrund av ovan har följande frågeställningar kommit an:

- Hur bör NFT:er klassificeras inom mervärdesskatterätten?
- Kan olika klassificeringar vara tillämpliga beroende på transaktion?
- Vad blir konsekvenserna av den eventuella klassificeringen sett till platsen för mer den beskattningsbara transaktionen?

⁵ Skatteverket Rättslig Vägledning, "Telekommunikationstjänster, radio och tv-sändningar, elektroniska tjänster", [Skatteverket.se](https://www.skatteverket.se)

1.3 Metod och Material

Mot bakgrund av att uppsatsen tar fokus på att utreda det gällande rättsläget har den rättsdogmatiska metoden primärt använts. Den rättsdogmatiska metoden tar sikte på att analysera, utreda och redogöra för de regler som styr en viss juridisk kategori.⁶ Detta görs genom att studera gällande rätt, doktrin, praxis, artiklar och övrigt relevant material.

Då NFT:er fortfarande är ett nytt fenomen är doktrinen på området väldigt sparsam, detta i kombination med avsaknaden av vägledande praxis på området har lett till att uppsatsen har fått finna stöd och vägledning i relevanta artiklar med nationellt och internationellt perspektiv men även EU-lagstiftning och den existerande lagstiftning hos de EU-länder som hittills tagit ställning i frågan. Vidare bör förtydligas att trots att uppsatsen använder sig av internationella rättskällor och andra länders lagstiftning ämnar uppsatsen inte att ta sig an ett komparativt perspektiv. De internationella rättskällorna har endast som syfte att exemplifiera hur lagstiftningsbyggandet kring NFT:er kan ske samt för att fylla ut det relativt tunna rättskällebibliotek som existerar på området i Sverige.

Den sparsamma tillgängligheten av kvalitativ doktrin både gällande de tekniska definitionerna av NFT:er och gällande den mervärdesskatterättsliga klassificeringen för NFT:er och konsekvenserna därav har även föranlett att källor med ett svagare rättskällevärde fått användas. Websidor, artiklar av privata företag och statliga myndigheter är exempel på källor som använts i uppsatsen men vars legitimitet kan diskuteras. Dessa tveksamt legitima källor har endast valts att användas efter en längre tids forskande utan att hitta stöd i vare sig primära eller sekundära rättskällor, vidare skall förtydligas att websidor och artiklar i största möjliga utsträckning har valts från seriösa aktörer som bör besitta en viss expertis på området.

⁶ Ahlinder, E. 1981 (2023) "Rättsvetenskaplig metod – om vikten av att motivera och redovisa sin metod, Kreativitet, strategi och etik I rättsvetenskap, s. 110

1.4 Avgränsningar

I syfte att hålla uppsatsen fokuserad på specifikt NFT:ers klassificering och dess påverkan på momsbeskattning har vissa avgränsningar fått göras. Uppsatsen kommer därför endast kortfattat redogöra för blockkedjeteknik, smartkontrakt och övriga kryptovalutor i syfte att ge läsaren en grundläggande förståelse för dessa ämnen, som i sin tur bör föranleda en bättre förståelse för de skatterättsliga problem som diskuteras i uppsatsen. Vidare kommer uppsatsen inte att närmare diskutera de många övriga skattekomplikationer som kan/kommer uppstå vid transaktioner med NFT:er, exempelvis rörande inkomstskatt eller kapitalskatt. Uppsatsen har ett mervärdesskatterättsligt perspektiv och fokuserar således enbart på denna form av beskattning och dess konsekvenser. Vidare kan uppsatsen inte ta fokus på att analysera alla mervärdesskatterättsliga konsekvenser eller alla möjliga subklassificeringar av NFT:er. Med avsikt att möjliggöra en så kvalitativ analys som möjligt kommer uppsatsen enbart att ha fokus på de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna på platsen för den beskattningsbara transaktionen samt huruvida eventuella undantag från moms kan vara tillämpliga. Det finns ett stort antal regleringar gällande leverans av varor i mervärdesskattelagen. Uppsatsen kan inte mot bakgrund av utrymme men även relevans för sakfrågan i uppsatsen ta fokus på samtliga dessa regleringar. Därför kommer uppsatsen nedan endast behandla följande situationer, leverans av en vara:

- Utan transport
- Med transport, från Sverige
- Med transport, till Sverige.

Till sist bör ytterligare ett förtydligande göras om att uppsatsen inte ämnar komparera svensk rätt med övriga länder eller på något sätt ta ställning utifrån en komparativ metod. Den information som presenteras och den diskussion som förs kring andra länders tankesätt eller eventuella tillvägagångssätt skall inte ses ur en komparativ synvinkel mot det svenska utan endast som

inspiration och vägledning inför diskussionen om hur Sverige bör ta sig an problemet.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds i kapitel 2 med att ge en kortare bakgrundsförklaring om vad blockkedjeteknologi, smart-kontrakt och NFT:er är samt vad de har för användningsområden. Detta görs i syfte att ge läsaren en grundläggande förståelse för ämnet och dess termer. I Kapitel 3 presenteras mervärdesskattesystemets uppbyggnad och förklaring av centrala begrepp, samt en förklaring av varför mervärdesskatterättslig klassificering av NFT:er är nödvändig. Kapitel 4 presenterar sambandet mellan den svenska och den EU-rättsliga lagstiftningen. Detta i syfte att reda ut om klassificeringen vara eller tjänst är mest lämplig att tillgå för NFT:er.

Därefter uttrycks i kapitel 5 behovet av att undersöka om ytterligare sub-klassificeringar kan göras, detta på grund av den mångsidiga och komplexa natur som NFT:er innehar. Vidare diskuteras om subklassificeringar kan differentiera mellan exempelvis olika sorters NFT:er eller om ens en generell klassificering för alla NFT:er är möjlig att göra. Detta diskuteras med stöd av svensk- och EU-lagstiftning, artikeltexter, doktrin samt ett working paper av Europeiska unionens moms-kommitté. Innan den sista frågeställningen börjar besvaras, presenteras den lagstiftning och de vägledningar på området som uttalats av de olika europeiska länder som hittills har kommit längst i implementeringen av NFT-regelverk i kapitel 6.

Kapitel 7 kommer därefter att med hjälp av presenterad lagstiftning, artikel och journal-skrifter samt författarens egen analys att försöka bestämma en applicerbar klassificering av NFT:er i det svenska skattesystemet. Inom detta kapitel kommer uppsatsen även att behandla de problem och frågor som uppstått och kvarstår både vad gäller eventuella konsekvenser av en klassificering och svårigheterna med att ge en generell klassificering.

Till sist presenterar uppsatsen en sammanknyttande slutsats med diskussion om hur framtiden kan komma att se ut.

2 Blockkedjeteknologi och NFT:er

2.1 Blockkedjeteknologi

Till att börja med kan sägas att blockkedjeteknologi används av många olika aktörer och kryptovalutor. Detta betyder dock inte att de olika kryptovalutorna t.ex. Bitcoin och Ethereum är aktiva på eller nyttjar sig av samma blockkedja, de har i stället byggt upp varsin. Blockkedjeteknologi är alltså ett sorts samlingsnamn för alla nätverk som bygger upp sig enligt blockkedjeteknologin. Blockkedjeteknologin möjliggör så kallade decentraliserade nätverk, i kontrast till centraliserade nätverk som tidigare kan sägas ha varit normen. Ett decentraliserat nätverk har aktörer som lagrar, skriver och skapar data i konsensus dock utan en central aktör.⁷ I en offentlig blockkedja (likt Bitcoin) finns det egentligen två huvudsakliga aktörer; användare och s.k. Miners. En användare är en person, organisation eller företag som utför finansiella transaktioner med varandra. De utför transaktionerna, omvandlar dem till blockkedje-”utsedda” transaktioner som laddas upp på blockkedjan genom att skickas till s.k. Miners. En Miner är en dator som är programmerad med blockkedje-mjukvara vars enda uppgift är att upprätthålla och se efter en blockkedja. Alla transaktioner som skall laddas upp på en blockkedja valideras av en Miner innan uppladdning kan ske.⁸ Då ett större antal olika Miners som i förhållande till varandra är anonyma och inte litar på varandra har samma uppgift, nämligen att upprätta blockkedjan och validera transaktioner, resulterar detta i att Miners praktiskt taget ”tävlar” om att utföra sitt jobb bäst. På så sätt bildas ett sorts nätverk utan en central aktör. Då transaktioner laddas upp på blockkedjan och nya block fortsätter att bildas är denna teknik ett säkert sätt att använda sig av i affärer. När en transaktion är uppladdad och verifierad på blockkedjan går nämligen informationen inte längre att ändra på vilket leder till att transaktioner inte kan falsifieras i efterhand.⁹

⁷ Bolagsverket – ”Om Blockkedjor” [Bolagsverket.se](https://www.bolagsverket.se)

⁸ Liehuang Z (2019), Blockchain Technology in Internet of Things. (elektronisk resurs), s 11-12

⁹ Liehuang Z, s 4

2.2 Smart-contracts

Som tidigare nämnts var Bitcoin den första blockkedjeteknologin som gjorde globalt avtryck, nästa stora genombrott kom genom Ethereums introduktion av så kallade smart-kontrakt på sin blockkedja. Ethereum nätverket gav med detta sina användare större frihet än Bitcoin-nätverket tidigare hade medgett. Utvecklare på Ethereum nätverket kan koda in autonoma ”agenter” som agerar på olika sätt inom Ethereums nätverk, det är detta som skett med smart-kontrakten. Ett smart-kontrakt är enkelt förklarat ett programmerat elektroniskt manus. Varje kontrakt har en egen så kallad ”adress” på blockkedjan och varje manus skrivs ihop med de transaktionerande parterna, eventuella klausuler och kontraktet aktiveras sedan av att en transaktion till kontraktet sker. Efter att en transaktion har skett utför kontraktet automatiskt allt som programmerats in i manuset. Ett dylikt kontrakt har av naturliga skäl många användningsområden och fördelar. För parter som inte litar på varandra kan kontrakten tillhandahålla en trygghet då det enkelt går att förutse i förväg vad som kommer hända när transaktionen påbörjas/aktiveras.¹⁰

2.3 Non-Fungible Tokens

Rubrik 2.1 och 2.2 samt tillhörande förklaringar av blockkedjeteknologi och smart-kontrakt är nödvändiga för att fullt ut förstå NFT:er, då NFT:er är uppbyggda på samt säljs och köps på blockkedjenätverk. Vidare används smart-kontrakt både vid själva skapandet och vid NFT-transaktioner som hjälp med den automatiska överföringen av ägande av en NFT.¹¹ I detta avsnitt tas hjälp ifrån den Europeiska unionens ”EU Blockchain Observatory & Forum”. EUBOF definierar NFT:er enligt följande:

En NFT är en speciell typ av digital tillgång eller token som kan bevisas vara unik och outbyttbar med en annan digital tillgång, icke-fungibel. Vanligtvis kan det unika hos en NFT bevisas genom ett kryptografiskt register som finns registrerat på en blockkedja. NFT:er är dock inte enbart digital information om en digital tillgång, de är i sig själva en digital tillgång. För att bättre förstå

¹⁰ Liehuang Z, s 14-15

¹¹ Ethereum.org “ Non-Fungible Tokens (NFT) (2021), [Non-fungible tokens \(NFT\) | ethereum.org](https://ethereum.org)

konceptet av en NFT kan man ställa den mot en fungibel tillgång. Fungibla tokens, som Bitcoins och Ethereum, är tokens där varje token har samma egenskaper som varje annan av samma slag, varje Bitcoin har samma egenskaper som varje annan Bitcoin. Dessa fungibla tokens kan alltså således enkelt bytas mot vilken annan token av samma slag som helst. Det enklaste exemplet av en fungibel tillgång kan sägas vara att en 100kr-sedel kan bytas mot vilken annan 100kr-sedel i existens. Omvänt kan sägas att exempel på icke-fungibla tillgångar i den verkliga världen är biljetter till events, konstverk eller andra samlarföremål.¹² En annan viktig distinktion som bör göras mellan en kryptovaluta som Bitcoin och icke-fungibla tokens är dess användningsområden. Hedqvist-målet från the Court of Justice of the European Union är i detta avseende intressant, förhandsavgörandet prövade frågan om transaktioner i form av växling från virtuell valuta till traditionell valuta och omvänt som sker mot vederlag ska utgöra tillhandahållande av tjänst mot ersättning.¹³ En andra fråga ställdes till CJEU då oenighet förelåg mellan David Hedqvist och Skatteverket, frågan gällde huruvida transaktioner likt de ovan beskrivna var inom tillämpningsområdet för undantaget från skatteplikt i 3 kap 9§ mervärdesskattelagen (eller artikel 135 i mervärdesskattedirektivet).¹⁴ Domstolen förde en längre diskussion än vad som kommer att tas upp i detta avsnitt både gällande den första och den andra frågan. Av vikt för detta avsnitt i uppsatsen är faktumet att domstolen flertalet gånger i förhandsavgörandet förtydligar att Bitcoin är en virtuell valuta vars enda syfte är att fungera som ett betalningsmedel.¹⁵ Kryptovalutor som Bitcoin har alltså enligt CJEU endast ett användningsområde, att fungera som betalningsmedel.

Motsatsvis innehar NFT:er som fenomen en stor komplexitet och bredd i sina användningsområden, detta är något som bör förtydligas/förklaras ytterligare. NFT:er har användningsområden både i den digitala och fysiska världen. Eftersom blockkedjor är programmerbara är det möjligt att utveckla deras syften

¹² ‘Demystifying Non-Fungible Tokens (NFTs)’ (2021) https://www.eublockchainforum.eu/sites/default/files/reports/DemystifyingNFTs_November%202021_0.pdf accessed 7 September 2023

¹³ C-264/14 Hedqvist, para 21

¹⁴ C-264/14 Hedqvist, paras 17-19

¹⁵ C-264/14 Hedqvist, para 24

och nytta över tid, till och med så att de sträcker sig in i den fysiska världen.¹⁶ NFT:er kan fungera som medlemskap i en klubb, som biljetter till events, som diplom (dvs bevis på färdigställd utbildning). NFT:er kan även ge sina ägare rätten till exklusiva handelsvaror, såsom kläder, eller rabatter.¹⁷

World Economic Forum och konsultfirman Bain & Co publicerade tillsammans en artikel vid namn "Evolution of Non-Fungible Tokens". Bain & Co presenterade, efter att ha utfört ingående marknadsundersökningar och diskussioner med de mest aktiva aktörerna i branschen, tio kategorier som NFT:er kunde delas in i. Dessa tio delades sedan in i två grupperingar som Bain benämnde "Tied to physical" och "Pure digital".¹⁸ Tied to physical syftar på NFT:er som korresponderar med ett fysiskt/materiellt objekt, pure digital syftar i stället/däremot på de NFT:er som enbart korresponderar med den digitala sfären.

Sex av tio kategorier tilldelades gruppen "Tied to physical", resterande fyra kategorier tilldelades således gruppen "Pure digital". De kategorier av NFT:er som räknades upp med en koppling till fysiska objekt var:

- Fysiska samlarobjekt, blandning mellan fysisk och digital "erfarenhet", digital tvilling med fysisk/materiell motsvarighet
- Biljetter, individuellt ägande av entré/åtkomst-rättigheter. Svårare att förfalska än vanliga biljetter
- Lojalitetsprogram, nytt sätt att bygga relationer med exempelvis ett företag och belöna lojalitet
- Intyg om äganderätt och äkthet, bevisar ägande av olika tillgångar i den verkliga världen (klocka, vinflaska, investering osv)

¹⁶ Kaczynski & Duke Kominers (2021), "How NFTs create value", Harvard Business Review

¹⁷ Kaczynski & Duke Kominers (2021), "How NFTs create value", Harvard Business Review

¹⁸ World Economic forum and Bain & Co, 'Evolution of Non-Fungible Tokens' (2023) s 9<https://www3.weforum.org/docs/WEF_Evolution_of_NFTs_2023.pdf>

- Spårbarhet vid/för inköp, register över produkthistorik och leveranskedja
- Identitetshandlingar, digital identitetshandling för att representera en individ, ett företag samt dess referenser, prestationer osv.¹⁹

De fyra kategorier som i stället bedömdes ha en koppling enbart till den digitala sfären var:

- Gaming upplevelser, nya onlinespel-upplevelser, uppkomsten av den s.k. play-to-earn modellen²⁰
- Digitala samlarobjekt, motsatsvis till de tidigare fysiska samlarobjekten möjliggör NFT:er av detta slag en unik enbart digital representation av samlarobjekt
- Native Art, ny form av artistiskt uttryck. Konst som skapas med mjukvara, datorer eller andra digitala tjänster
- Royalties, ägande, förvaltning, och styrning av tillgångar samt avkastning därav som används som inkomstkälla.²¹

Bain & Co menar att dessa tio kategorier ska täcka alla olika sorters producerade NFT:er och dess användningsområden. De menar dock även att en och samma NFT inte nödvändigtvis är begränsad till att falla in under en av kategorierna. Exempelvis en NFT-biljett skulle kunna falla in under flertalet kategorier såsom biljetter, digitalt samlarobjekt samt Native art.²²

¹⁹ World Economic forum and Bain & Co, 'Evolution of Non-Fungible Tokens' (2023), s 9 <https://www3.weforum.org/docs/WEF_Evolution_of_NFTs_2023.pdf>

²⁰ Play-to-earn games tillåter spelare att tjäna och äga digitala tillgångar genom sitt spelande. Det är fråga om ett faktiskt ägande då spelarna har möjligt att sälja tillgångarna utanför spelet efter eget skön. [What play-to-earn games mean for the economy - and metaverse | World Economic Forum \(weforum.org\)](https://www3.weforum.org/docs/WEF_Evolution_of_NFTs_2023.pdf)

²¹ World Economic forum and Bain & Co, 'Evolution of Non-Fungible Tokens' (2023), s 9 <https://www3.weforum.org/docs/WEF_Evolution_of_NFTs_2023.pdf>

²² World Economic forum and Bain & Co, 'Evolution of Non-Fungible Tokens' (2023), s 9 <https://www3.weforum.org/docs/WEF_Evolution_of_NFTs_2023.pdf>

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att NFT:er är en sorts digital tillgång som likt Bitcoin och Ethereum existerar på och är uppbyggd med blockkedjeteknik. NFT:er köps och säljs som bekant även i transaktioner som genomförs med Ethereum som valuta, NFT:er och övriga kryptovalutor hör alltså i högst grad samman och delar likheter. Det finns dock även stora skillnader som bör förtydligas, NFT:er är som tidigare beskrivet icke-fungibla medan Bitcoin och Ethereum är så kallat fungibla, med andra ord är varje NFT unik och icke-utbytbar medan varje Bitcoin är utbytbar med varje annan Bitcoin. NFT:er är som ovan exemplifierat mångsidiga och komplexa, användningsområdena är många vilket gör det mervärdesskatterättsliga klassificeringsarbetet än mer komplicerat.

3 Mervärdesskattens uppbyggnad

3.1 Skatt på konsumtion

Mervärdesskatt är en skatt på konsumtion, detta fastställs i 1:1 ML, i praktiken säkerställs detta genom att den slutliga kostnaden för skatten landar hos konsumenterna. Att den slutliga kostnaden landar hos konsumenter skall dock inte förstås som att det är konsumenter som betalar skatten till staten, mervärdesskatten betalas nämligen till staten av alla de näringsidkare som är inblandade i de olika leden av de skattepliktiga varorna och tjänsterna.²³ Skatten betalas nämligen i flera led men de beskattningsbara personerna i leden som betalar mervärdesskatten har också en avdragsrätt för dessa kostnader, något som inte besitts av konsumenter.²⁴ I varje led i produktionen betalas en proportionell skatt av den beskattningsbara personen som sedan får göra avdrag. I nästa led betalar näste beskattningsbara person en proportionell skatt på sin transaktion och får därefter göra avdrag. Detta system säkerställer att det enbart är mervärdet vid varje transaktion i ledet som tillhandahålls staten i form av skatteintäkter, vilket är varifrån skatten fått sitt namn.²⁵ Det är alltså den enskilda transaktionen som föranleder att skatt tas ut och inte resultat av en verksamhet, till skillnad från inkomstskatten.

För att korrekt kunna bedöma en mervärdesskattesituation är det flertalet punkter som behöver beaktas. Som exempel kan nämnas att det bör beaktas om det ryms inom tillämpningsområdet för moms, för det andra om det är en beskattningsbar eller undantagen transaktion, för det tredje om det är en beskattningsbar person eller icke-beskattningsbar person, För det fjärde var platsen för den beskattningsbara transaktionen är.

²³ Kleerup J, Kristoffersson E & Öberg J, Mervärdesskatt I teori och praktik, åttonde uppl, (2023), s 17

²⁴ Melz & Kristofferson (2023), Mervärdesskatt: en introduktion, s 17

²⁵ Melz & Kristofferson, s17

3.2 Mervärdesskattens tillämpningsområde

Regler kring tillämpningsområdet för moms återfinns i 3 kap Mervärdesskattelagen. Detta kapitel anger ramarna för när moms kan utgå.²⁶ 1§ anger att följande transaktioner utgör föremål för moms:

- Leverans av varor mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap
- Unionsinternt förvärv av varor mot ersättning
- Tillhandahållande av tjänster mot ersättning av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap
- Import av varor till landet.²⁷

Noteras bör dock att enbart för att en transaktion faller inom tillämpningsområdet ovan innebär det inte per automatik att moms ska redovisas. Ytterligare bedömningar enligt punkterna nedan behöver göras för att komma fram till huruvida så är fallet.²⁸

3.3 Beskattningsbar person

Mervärdesskattelagens 4 kapitel reglerar vem som är en beskattningsbar person i momshänseende. Den allmänna definitionen av en beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet hittas närmare i 4 kap 2§ ML. Paragrafen stipulerar att en beskattningsbar person är varje person som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Vidare sägs i andra stycket att det med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, handlare eller tjänsteleverantör.²⁹

²⁶ Sandberg Nilsson & Westfahl (2023), Mervärdesskattens grunder, s 25

²⁷ Mervärdesskattelagen (2023:200) 3 kap 1§

²⁸ Sandberg Nilsson & Westfahl, s 25

²⁹ Mervärdesskattelagen (2023:200) 4 kap 2§

3.4 Skattepliktiga transaktioner

Enligt mervärdesskattelagen gäller en generell skatteplikt, med andra ord gäller som huvudregel att alla leveranser av varor, tillhandahållanden av tjänster, unions-interna förvärv av varor och import av varor är momspliktiga.³⁰ I vanlig ordning finns det dock undantag till huvudregler och i detta fall finns det många. 10 kapitlet i mervärdesskattelagen som reglerar den generella moms-skatteplikten och dess undantag har hela 97 paragrafer. Allmänt kan sägas att dessa undantag generellt dock berör större och samhällsviktiga områden såsom posttjänster, tandvård, sjukvård, utbildning och liknande. Bland de undantag som bedöms ha relevans för frågeställningarna i denna uppsats finns 10 kap 33§ samt 10 kap 34§ 1 punkten. Dessa paragrafer undantar från skatteplikt, transaktioner som utgör tillhandahållanden av bank och finansieringstjänster, tillhandahållanden som utgör värdepappershandel samt leveranser och tillhandahållanden av tjänster och varor som utgör lagliga betalningsmedel.³¹ Dessa undantag kommer behandlas mer ingående i kapitel 7.3. Enligt förarbetena till 2023 års mervärdesskattelag anges dessa paragrafer motsvara artiklar i mervärdesskattedirektivet³², varför både det EU-rättsliga mervärdesskattedirektivet samt reglerna i den svenska mervärdesskattelagen kommer diskuteras under kapitel 7.3.

3.5 Plats för den beskattningsbara transaktionen

För att någon ska bli betalningsskyldig för moms i Sverige krävs att Sverige skall anses vara platsen för transaktionen. Det är detta som åsyftas i 6 kapitlet ML när paragraferna talar om ”inom landet” som exempelvis i 6 kap 4§ om leverans av varor utan transport eller 6 kap 5§ om leverans av varor med transport. Båda dessa paragrafer ställer upp rekvisit för när transaktionen skall anses vara gjord inom landet och det är just detta som avses med denna underrubrik, att avgöra var platsen för den beskattningsbara transaktionen är och på så sätt kunna bestämma vilket land som har rätt till mervärdesbeskattningen.³³ Detta är en relativt enkel avvägning att göra då samtliga inblandade

³⁰ Sandberg Nilsson & Westfahl, s 45

³¹ Mervärdesskattelagen 2023:200 10 kap 33§-34§ 1p

³² Direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

³³ Sandberg Nilsson & Westfahl, s 58

parter i en transaktion är bosatta i Sverige och då transaktionen tar plats i Sverige. Komplikationerna uppstår först när det handlar om gränsöverskridande transaktioner, innehållande flera länder och ibland även flera led.

3.6 Behov av klassificering

Utöver att enligt stegen ovan bedöma huruvida en transaktion överhuvudtaget skall redovisas för moms är det också viktigt att korrekt klassificera en transaktion, med detta menas huruvida transaktionen skall klassificeras som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster. En mer detaljerad förklaring till varför en klassificering behöver göras följer nedan.

Mervärdesskatt kan ses som en generell skatt och det kan därför vara svårt att förstå varför en klassificering behöver göras. Konsekvenserna av klassificeringen spelar stor roll för hur transaktionen ska behandlas. I både den svenska mervärdesskattelagen och i det EU-rättsliga mervärdesskattedirektivet³⁴ har reglerna för leverans av varor enligt författarens åsikt hållits relativt enkla medan reglerna för tillhandahållande av tjänster är mer komplexa. Det finns dock situationer då även reglerna kring leverans av varor besitter komplexitet, exempelvis om en transaktion med leverans av varor involverar flera led eller en plattform.

Vidare är det viktigt med klassificering då konsekvenserna av de olika klassificeringarna skiljer sig åt. Skattesats och bestämmandet av platsen för den beskattningsbara transaktionen är exempel på omständigheter som kan skilja sig åt beroende på om en transaktion klassificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.³⁵

För att exemplifiera kan situationen användas av om en transaktion med en NFT sker som i första fallet klassificeras som en leverans av vara och i det andra fallet klassificeras som ett tillhandahållande av en tjänst. Transaktionen i fråga rör en NFT som köps på den digitala plattformen Opensea, NFT:en i sig utgör en bild på en Omega-klocka. NFT:en ger också ägaren en rätt till en

³⁴ Direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

³⁵ 'Taxable Transactions' (*taxation-customs.ec.europa.eu*) <https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxable-transactions_en>

fysiskt Omega-klocka motsvarande den bild som utgör NFT:en. I det första fallet väljer Skattemyndigheten att klassificera transaktionen som ett tillhandahållande av tjänst. Platsen för den beskattningsbara transaktionen skall då bestämmas med hänsyn av reglerna i 6:33-35 ML. Om förvärvaren av NFT:en inte är en beskattningsbar person men är bosatt i Sverige, och den som tillhandahåller tjänsten inte antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige skulle platsen för den beskattningsbara transaktionen inte anses vara Sverige, därav följer även att rätten att ta ut mervärdesskatt i sådana fall inte tillfaller Sverige.³⁶ Om förvärvaren istället vore en beskattningsbar person och denna person har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige skulle resultatet, oavsett var den som tillhandahåller tjänsten har sitt säte, bli att platsen för den beskattningsbara transaktionen anses vara i Sverige. Rätten att ta ut mervärdesskatt skulle i sådana fall tillfalla Sverige, med stöd av 6:33 ML. Motsatsvis kan konstateras att om den beskattningsbara person som tillhandahåller tjänster är verksam/bosatt i Sverige men förvärvaren av sagda tjänst är bosatt utomlands skulle rätten att ta ut moms inte tillfalla Sverige.

I det andra fallet väljer Skattemyndigheten att klassificera transaktionen som en leverans av vara. De väljer att se transaktionen som ett sammansatt tillhandahållande med den bakomliggande tillgången (fysiska klockan) som det huvudsakliga föremålet för transaktionen, mot bakgrund därav skall hela transaktionen mervärdesskatterättsligt behandlas i enlighet med den bakomliggande fysiska tillgången. Då transaktionen klassificeras som leverans av en vara blir reglerna i 6:4-8 ML tillämpliga. Flertalet olika utfall är nu möjliga beroende på exempelvis huruvida det är en leverans med eller utan transport eller om förvärvaren är en beskattningsbar person eller inte. Om man i första hand antar att förvärvaren är en beskattningsbar person som är bosatt/momsregistrerad i Sverige och klockan finns på plats i Sverige utan behov av transport tillfaller rätten att ta ut mervärdesskatt återigen Sverige, med stöd av 6:4 ML. Om klockan i stället sänds eller transporteras av antingen leverantören eller förvärvaren tillfaller rätten att ta ut mervärdesskatt endast Sverige om

³⁶ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 35§

varan fanns i Sverige vid den tidpunkt då transporten påbörjades. För att komplicera situationen ytterligare kan sägas att även om varan fanns i Sverige då transporten påbörjades tillfaller ändå inte rätten att ta ut mervärdesskatt Sverige om transporten *avslutas* i ett annat EU-land.³⁷ Redogörelsen ovan ämnade påvisa nödvändigheten av att göra en klassificering ur mervärdesskatterättsligt hänseende, som exemplifierat har den mervärdesskatterättsliga klassificeringen i allra högsta grad en påverkan på den mervärdesskatterättsliga behandlingen och själva frågan om rätten att ta ut mervärdesskatt på en transaktion bör tillmätas Sverige.

³⁷ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 8§ 2p

4 Samspelet mellan EU-rätt och svensk rätt

Det finns som tidigare nämnts inte någon reglerande lagstiftning gällande NFT:ers mervärdesskatterättsliga behandling i Sverige. 2023 gjordes en revision av den svenska mervärdesskattelagen i syfte att säkerställa en bättre överensstämmelse mellan den svenska mervärdesskattelagen och det EU-rättsliga direktivet som den svenska lagen baseras på.³⁸ Avsaknaden av existerande lagstiftning på området i Sverige grundar sig på avsaknaden av sådan lagstiftning i det s.k. mervärdesskattedirektivet. Avsaknaden av rättsliga regleringar för NFT:er är förståelig då rättssystemet ibland har svårt att hänga med i den digitala utvecklingen. Ett exempel på detta är att den ”kryptovåg” som de senaste tio åren har etablerat sig i finansvärlden först nu, 2023, resulterade i konkret lagstiftning riktad mot att reglera dessa marknader; nämligen MiCa-förordningen som reglerar marknader för kryptotillgångar. Denna förordning införde EU-enhetliga marknadsregler för kryptotillgångar i syfte att stödja marknadsintegritet och finansiell stabilitet inom EU.³⁹ Mica-förordningen är inte särskilt relevant varken för uppsatsens frågeställningar och inte heller applicerbar på NFT:er varför den fortsättningsvis inte kommer behandlas utan endast kortfattat redogjordes för i syfte av att agera som exempel.

Då ingen konkret lagstiftning på området existerar för hur NFT:er specifikt bör behandlas får vägledning i stället hämtas i de existerande mervärdesskatterättsliga klassificeringsreglerna. Den första klassificeringen som behöver göras är att avgöra om transaktioner med NFT:er utgör leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst.

I 5 kap 3§ mervärdesskattelagen finns definitionen av vad som ska klassificeras som leverans av varor. Denna paragraf omfattar överföring av rätten att såsom ägare förfoga över *materiella* tillgångar.⁴⁰ Vidare räknas det inte i

³⁸ Prop 2022/23:46 s 1

³⁹ European Securities and Markets Authority, ‘Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCA)’ (www.esma.europa.eu) <<https://www.esma.europa.eu/esmas-activities/digital-finance-and-innovation/markets-crypto-assets-regulation-mica>>

⁴⁰ Mervärdesskattelagen (2023:200) 5 kap 3§

någon av de efterföljande paragraferna upp undantag eller övriga situationer där denna definition förändras. Tjänster klassificeras i 5 kap 26§ mervärdesskattelagen som stadgar att tillhandahållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor.⁴¹ Detta stärks ytterligare av Skatteverkets vägledning på ämnet, där Skatteverket skriver att när produkter som exempelvis information, bilder, program eller musik levereras på elektronisk väg (online) sker inte någon leverans av materiella ting och att det därför inte är leverans av en vara. När produkter levereras online skall dessa alltså anses vara en leverans av tjänst.⁴² NFT:er existerar som bekant enbart på det digitala planet och kan således enligt det ovan angivna och förklarade svenska mervärdesskatterättsliga perspektivet inte klassificeras som en vara. Detta följer även av definitionen *materiella* ting, NFT:er existerar enbart på det digitala planet och är i sin själva essens enbart en digital tillgång. Skatteverket har även sträckt sin vägledning på området NFT:er så långt som att uttala att transaktioner med NFT:er bör klassificeras som tillhandahållanden av elektroniska tjänster.⁴³

Som inledningsvis nämnts i detta kapitel är den svenska mervärdesskattelagen utformad i enlighet med gällande EU-lagstiftning⁴⁴. Av detta följer naturligtvis att de svenska regleringarna i kap 5 3§ och 26§ i stort efterliknar dess EU-rättsliga motsvarighet. Dessa motsvarigheter hittas i mervärdesskattedirektivets artikel 14 som stipulerar vad som avses med leverans av varor, samt artikel 24 som reglerar vad som avses med tillhandahållande av tjänster. Föga förvånande passar NFT:er vid en enkel anblick alltså bättre in under tillhandahållande av tjänster även under EU-lagstiftning, NFT:er är ju per definition icke-fysiska och existerar enbart på det digitala planet. Mot bakgrund av allt ovan förefaller det relativt tydligt att transaktioner med NFT:er generellt bör klassificeras som tillhandahållanden av tjänster.

⁴¹ Mervärdesskattelagen (2023:200) 5 kap 26§

⁴² Skatteverket rättslig vägledning, ”Vara eller tjänst?” [Skatteverket.se](https://www.skatteverket.se)

⁴³ Skatteverket rättslig vägledning “Telekommunikationstjänster, radio och tv-sändningar, elektroniska tjänster” [Skatteverket.se](https://www.skatteverket.se)

⁴⁴ Melz & Kristofferson, s. 26

5 Är sub-klassificeringar möjliga?

5.1 Eventuella Sub-klassificeringar

EU:s VAT Committee publicerade den 21 februari 2023 ett så kallat working paper om NFT:er på det mervärdesskatterättsliga området. Denna artikel exemplifierar den komplexitet som föreligger inom världen av NFT:er. De diskuterar svårigheterna med att ge en övergripande klassificering av alla NFT:er och varför så är fallet. Kommittén tar sin utgångspunkt i huruvida en digital token är det huvudsakliga föremålet för transaktionen eller om det är den bakomliggande tillgången som är föremålet för transaktionen, detta görs genom att göra jämförelser med lagfarter och vouchers.⁴⁵

5.1.1 Lagfart

Vid köp av en fastighet ansöker man om lagfart som, beroende på jurisdiktion, fungerar som ett ägandebevis över den köpta fastigheten. Själva objektet för transaktionen är dock fastigheten och inte lagfarten, då lagfarten endast fungerar som ett bevis på ägande.⁴⁶ Kommittén likställer en NFT vid en lagfart då de menar att en NFT är en digital registrering av härkomst eller ursprung och på så sätt ett bevis på ägandeskap, jämförbart med en lagfart.⁴⁷ Kommittén menar sedan att om en NFT behandlas som en lagfart och därmed ses som ett bevis på ägande skulle konsekvenserna bli att momsbeskattningen av NFT:en behandlas på samma sätt som vid en lagfartssituation; nämligen att transaktionen behandlas i enlighet med det faktiska objektet för transaktionen, fastigheten.⁴⁸ I lagfartssituationen skulle detta således rendera i att momsbeskattning sker i enlighet med reglerna för en fastighet och i NFT-situationen att momsbeskattning sker i enlighet med reglerna för den bakomliggande tillgången i transaktionen, som skulle kunna vara antingen en vara eller en tjänst.

⁴⁵ EU VAT Committee, 'Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions' (2023), s 5

⁴⁶ EU VAT Committee, 'Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions' (2023), s 5

⁴⁷ EU VAT Committee, 'Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions' (2023), s 5

⁴⁸ EU VAT Committee, 'Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions' (2023), s 5

5.1.2 Voucher

Kommittén diskuterar även begreppet vouchers i syfte att göra en adekvat jämförelse till NFT:er, de diskuterar både begreppet enfunktionsvoucher och begreppet flerfunktionsvoucher. Kommittén beskriver enfunktionsvouchers enligt följande:

”En enfunktionsvoucher är ett materiellt eller virtuellt dokument som accepteras som ersättning eller del av ersättning för ett tillhandahållande av varor eller tjänster där platsen för tillhandahållandet och den mervärdesskatt som ska betalas för dessa varor eller tjänster är kända vid tidpunkten för utfärdandet av vouchern, dvs innan den släpps för användning. Ur en mervärdesskatterättslig ståndpunkt betraktas överföringen av en enfunktionsvoucher som ett tillhandahållande av de varor eller tjänster till vilken den hänför sig baserat på fictio iuris grundad status under vilken överföringen görs. Dock, trots att överföringen av en enfunktionsvoucher måste betraktas som ett tillhandahållande av de underliggande varorna eller tjänsterna, ses inte det faktiska överlämnandet av varorna eller tjänsterna som en enskild transaktion. När varor eller tjänster lämnas ut av en annan beskattningsbar person än emittenten av vouchern, anses den andra beskattningsbara personen ha lämnat varorna eller tjänsterna till emittenten.”⁴⁹

Flerfunktionsvouchers beskrivs i stället som:

”En flerfunktionsvoucher är ett instrument som uppfyller villkoren för att vara en voucher samtidigt som det inte faller under begreppet enfunktionsvoucher. En flerfunktionsvoucher ger dess innehavare rätt att ta emot varor eller tjänster men varorna eller tjänsterna i fråga eller den medlemsstat där de ska tillhandahållas och beskattas, kan inte tillräckligt identifieras till den mån att den mervärdesskatt som ska betalas kan fastställas vid den tidpunkt då vouchern utfärdas. De varor eller tjänster som tillhandahålls i utbyte mot en flerfunktionsvoucher beskattas därför vid inlösen. Vid inlösen tas mervärdesskatt ut

⁴⁹ EU VAT Committee, ‘Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions’ (2023), s 5-6

på samma sätt som den skulle ha tillämpats om varorna eller tjänsterna i fråga inte hade tillhandahållits genom användningen av en voucher.”⁵⁰

NFT:er kan jämföras med vouchers likt ovan under vissa omständigheter. Till exempel vid de tillfällen då ett köp av en NFT, ger dess köpare rätten att ”lösa in” NFT:en för en specifik tjänst eller vara och NFT:en sedermera tas ur cirkulation (raderas). I ett fall som ovan, måste överföringen av en NFT, precis som vid situation av en enfunktionsvoucher, betraktas som ett överförande av tjänsterna eller varorna i fråga.⁵¹ En annan tänkbar situation är om köpet av en NFT skulle ge köparen rätt eller möjlighet att välja mellan olika varor och tjänster. I denna situation skulle exempelvis inte varorna eller tjänsterna som skall tillhandahållas identifieras i den mån att den korrekta mervärdesskatten kan fastställas vid utfärdandet av NFT:en. En sådan NFT kan således närmast likställas med en flerfunktionsvoucher, varpå mervärdesskatt först ska betalas vid inlösen av NFT:en.⁵²

Som synes ovan finns det flertalet situationer där själva köpet av NFT:en inte i sig utgör det huvudsakliga objektet av transaktionen, utan enbart har som funktion att fungera som ett medel för att genomföra transaktionen. I alla sådana situationer menar kommittén att mervärdesbeskattningen skall följa det faktiska objektet för transaktionen, nämligen tillhandahållandet av antingen varor eller tjänster. Redogörelsen ovan syftar till att visa på den komplexa natur som finns i världen av NFT:er och även exemplifiera att det trots att det vid första anblick verkar logiskt att transaktioner med NFT:er skall behandlas som tillhandahållande av tjänster, inte alltid så är fallet.

⁵⁰ EU VAT Committee, ‘Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions’ (2023), s 6

⁵¹ EU VAT Committee, ‘Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions’ (2023), s 6

⁵² EU VAT Committee, ‘Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions’ (2023), s 6

5.1.3 Composite supplies

Composite supplies, eller sammansatta tillhandahållanden på svenska, är ett fenomen som inte finns beskrivet eller direkt reglerat i VAT-direktivet, definition och vägledning kring begreppet får i stället hämtas från rättsfall av CJEU.⁵³ Domarna från CJEU stipulerar i princip att det föreligger ett sammansatt tillhandahållande när ett tillhandahållande består av flera olika element som kan vara antingen varor, tjänster eller båda. Om ett av elementen kan anses vara det huvudsakliga och de övriga elementen anses som endast underordnade/kompletterande uppstår en speciell situation ur momshänseende. De underordnade elementen skall då behandlas enligt det huvudsakliga elementets klassificering.⁵⁴ Bland de omständigheter som ska tillmätas betydelse för att avgöra huruvida element i en transaktion skall anses som underordnade kan exempelvis sägas vara om kunderna inte efterfrågar detta element i sig, utan det endast är ett medel för att erhålla den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls.⁵⁵ Applicerat på en hypotetisk situation: Ett sammansatt tillhandahållande görs som inkluderar både varor och tjänster, det konstateras att det huvudsakliga elementet är varan och att tjänsterna bara tillhandahålls kompletterande för att möjliggöra tillhandahållandet av varan. I enlighet med vad som beskrevs tidigare skall således tjänsterna anses som underordnade element och då även behandlas i likhet med hur varan skall behandlas ur ett mervärdesskatterättsligt hänseende.

Ovan förda resonemang kan också appliceras i en NFT-situation. Exempelvis kan transaktionen av en NFT delas upp i två element, där ett element är själva NFT:en och det andra elementet är den bakomliggande tillgången. Om den bakomliggande tillgången kan identifieras som det huvudsakliga elementet i transaktionen skulle det definiera den icke-fungibla token som det underliggande elementet. I en sådan situation skulle den mervärdesskatterättsliga behandlingen formas efter den bakomliggande tillgången. Motsatsvis skulle situationen kunna uppstå där själva NFT:en i sig är att se som det huvudsakliga

⁵³ CJEU, judgment of 25 february 1999 in case C-349/96, Card Protection Plan (EU:C:1999:93) & gemensamma målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09

⁵⁴ EU VAT Committee, 'Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions' (2023), s 6-7

⁵⁵ CJEU, Gemensamma målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, para 54

elementet och en eventuell bakomliggande tillgång endast är att se som underliggande eller sekundär i förhållande därtill. I en sådan situation skulle den mervärdesskatterättsliga behandlingen följa själva NFT:en och således beskattas som en tjänst.⁵⁶ Värt att notera är att CJEU uttrycker att huvudregeln trots allt är att varje transaktion skall anses som separat och självständig.⁵⁷ Det är alltså inte självklart att varje transaktion likt den beskrivna ovan skulle konstituera ett sammansatt tillhandahållande, en bedömning får göras med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall.

5.1.4 Electronically supplied services

Inom EU-rätten ges definitionen för Elektroniska tjänster i artikel 7(1) i rådets genomförandeförordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet.⁵⁸ Artikeln definierar elektroniska tjänster som tjänster tillhandahållna över internet eller ett elektroniskt nätverk och vars beskaffenhet i allt väsentligt är automatiserad med minimal mänsklig inblandning och som inte kan utföras i avsaknad av informationsteknologi.⁵⁹ Bilaga II till mervärdesskattedirektivet innehåller en exemplifierande uppräkningslista av vilka tjänster som kan anses utgöra elektroniska tjänster, denna lista kompletteras även av artikel 7 i tillämpningsförordningen (rådets genomförandeförordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter) samt bilaga 1 till förordningen. Som exempel räknas bland annat upp tillhandahållande av programvara, digitala böcker, filmer, nedladdning av musik med mera. Enbart förhållandet att kommunikationen mellan köpare och säljare sker på internet föranleder inte automatiskt att det rör sig om elektroniska tjänster.⁶⁰

⁵⁶ EU VAT Committee, 'Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions' (2023), s 6-7

⁵⁷ CJEU, Gemensamma målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, para 53

⁵⁸ Rådets genomförandeförordning nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 7(1)

⁵⁹ Rådets genomförandeförordning nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 7(1)

⁶⁰ Linders A, "Nya Mervärdesskatteregler om omsättningsland för elektroniska tjänster, telekommunikationstjänster och radio- och tv-sändningar", Svensk Skattetidning 2014:2, s 115

Tillhandahållandet av NFT:er skulle i många situationer kunna anses falla in under elektroniska tjänster. NFT:er existerar som tidigare förklarats enbart på det digitala planet och är uppbyggda av så kallade digitala blockkedjor.⁶¹ Vidare utförs transaktioner med NFT:er genom användandet av så kallade smart-kontrakt,⁶² som kräver minimal mänsklig inblandning. Detta tillsammans med faktumet att NFT:er i sig själva utgör antingen digitala tillgångar eller exempelvis digitala bevis om ägande för en bakomliggande digital eller fysisk tillgång påvisar att NFT:er faller in under definitionen av elektroniska tjänster. Då NFT:er uppfyller alla tre kriterier som allmänt ställs upp för elektroniska tjänster vilket också påvisas i artikel 7 i rådets tillämpningsförfordning⁶³ bör klassificeringen av NFT:er som elektroniska tjänster anses relativt oklanderlig.

⁶¹ ‘Demystifying Non-Fungible Tokens (NFTs)’ (2021) <https://www.eublockchainforum.eu/sites/default/files/reports/DemystifyingNFTs_November%202021_0.pdf>

⁶² Ethereum.org “ Non-Fungible Tokens (NFT) (2021), [Non-fungible tokens \(NFT\) | ethereum.org](https://ethereum.org)

⁶³ Rådets genomförandeförordning nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 7(1)

5.2 Svensk rätt på området

Efter redogörelsen om eventuella klassificeringar enligt VAT-kommittén och det EU-rättsliga mervärdesskattedirektivet i 5.1. uppkommer frågan om liknande resonemang och antaganden som antogs under rubrikerna i 5.1. även kan stämma överens om diskussionen i stället förs mot bakgrund av svensk rätt.

5.2.1 Lagfart

Exemplet om lagfart i föregående kapitel är inte tillämpligt på ett motsvarande sätt i svensk rätt. Lagfarter mervärdesbeskattas inte utan en stämpelskatt utgår i dess ställe, den bakomliggande principen som åsyftas med exemplet är dock den samma i svensk rätt. En lagfart i svensk rätt är endast ett bevis på ägande av en fastighet, en handling som upprättas för att existera som ett bevis om ägande.⁶⁴ På så sätt kan sägas att lagfarten i sig varken har något värde eller behov av att finnas utan det bakomliggande köpet av en fastighet, då ingen människa hade ansökt om lagfart utan att köpa en fastighet. Som beskrivits tidigare existerar NFT:er vars enda syfte är att existera som ett bevis om ägande, dvs att NFT:en är en digital tillgång vars enda syfte är att existera som ett bevis för ägande av en annan fysisk eller digital tillgång.⁶⁵ Att använda just NFT:er som bevis för ägande av fastighet, dvs som vad Sverige skulle kalla lagfart, är något som redan nu har börjat ske i världen. Kristi Gorea och Marenglen Biba diskuterar exempelvis hur och varför Albanien bör välja att hantera registreringar av fastigheter med hjälp av NFT:er. De diskuterar bland annat fördelarna med att använda sig av NFT:er i stället för traditionella fysiska eller digitala inskrivningar.⁶⁶ Detta ger ju inte på något sätt vägledning i hur Sverige bör behandla mervärdessituationen i en liknande situation men fungerar som exempel på NFT:ers breda användningssätt.

⁶⁴ Konsumenternas, ” Vad är lagfart?” [Konsumenternas.se](https://www.konsumenternas.se) & Nordea, ” Vad är lagfart och hur mycket kostar den?” [Nordea.se](https://www.nordea.se)

⁶⁵ Rakesh Sharma, ‘Non-Fungible Token (NFT): What It Means and How It Works’ (2023), Investopedia

⁶⁶ Gorea K & Biba M, ‘ Usage of Non-Fungible Tokens in Property Registration: A case study for Albania’(2022)

5.2.2 Voucher

Vouchers däremot finns reglerat i den nya svenska mervärdesskattelagen, beskrivningen är i princip identisk med den som återfinns i EU-direktivet. En enfunktionsvoucher är en voucher för vilken det redan när den ställs ut är känt dels med vilket belopp mervärdesskatt ska betalas för de varor eller tjänster som vouchern avser, dels på vilken plats varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls. En flerfunktionsvoucher är en annan voucher än en enfunktionsvoucher.⁶⁷ Vidare regleras i 5 kap 40-41 §§ överlåtelse av vouchers. En överlåtelse av en enfunktionsvoucher som görs av en beskattningsbar person som agerar i dess eget namn ska anses som en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser. Med andra ord sätter denna paragraf ut ramarna för situationer då en NFT skulle kunna behandlas som en vara i stället för en tjänst. Om ett köp av en NFT endast görs i syfte att kunna lösa in NFT:en i utbyte mot exempelvis en fysisk vara varpå NFT:en därefter tas ur rotation (NFT-burning)⁶⁸, vore det enligt lagtexten ovan fel att inte klassificera sagda transaktion som en leverans av varor, det är ju den transaktionen vouchern avser. För flerfunktionsvouchers är det den faktiska leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna som ska vara föremål för mervärdesskatt,⁶⁹ således kan det även i denna situation bli så att NFT-transaktionen behandlas som en leverans av varor.

⁶⁷ Mervärdesskattelagen (2023:200), 2 kap 27 §

⁶⁸ Opensea.io "Everything you need to know about NFT Burning" [Opensea.io](https://opensea.io)

⁶⁹ Mervärdesskattelagen (2023:200), 5 kap 43 §

5.2.3 Composite Supplies/sammansatta tillhandahållanden

Så kallade sammansatta tillhandahållanden (composite supplies) är inte uttryckligen reglerade i svensk rätt. Detta är föga förvånande då den svenska mervärdesskattelagen är utformad efter EU:s mervärdesskattedirektiv och som konstaterades i 5.1.3 reglerar inte heller EU:s direktiv sammansatta tillhandahållanden uttryckligen. Ulf Bokelund diskuterar begreppet sammansatta tillhandahållanden utifrån perspektivet att det rör sig om ett eller flera tillhandahållanden, alltså en delvis annan ståndpunkt än det som togs i EU VAT Committees working paper.⁷⁰ Bokelund anför att det ska ses som ett tillhandahållande om någon av delarna i en transaktion utgör det huvudsakliga tillhandahållandet samtidigt som de andra delarna är underordnade det huvudsakliga tillhandahållandet. De ingående delarna har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda tillhandahållande.⁷¹ Han skriver vidare att man vid en bedömning enligt ovan ska utgå ifrån den genomsnittlige köparens uppfattning och att enskilda köpare är av en annan uppfattning inte ändrar bedömningen. Bokelund tar även upp exempel på omständigheter som bör beaktas vid en bedömning, han nämner självständigt värde, marknadsföring och om det finns valfrihet kring att välja bort en del av säljarens transaktion.⁷² För att avgöra om ett tillhandahållande har ett självständigt värde bör bedömas huruvida detta tillhandahållande kan konsumeras oberoende av den/de andra tillhandahållandena. Bokelund ger exemplet att en bok och en CD kan paketeras tillsammans men trots det avnjutas var för sig och innehar således ett självständigt värde.⁷³ Ett så generellt svar kan inte ges om exemplet i stället appliceras på NFT:er. Då NFT:er kan se olika ut och innebära olika saker skulle de ”olika” tillhandahållandena vid ett NFT köp både kunna bedömas ha och inte ha ett självständigt värde. En möjlig differentierande faktor skulle kunna vara huruvida själva token tas ur rotation efter genomförd transaktion. HFD underbygger resonemanget ovan genom sitt avgörande i mål 7710-11 som refereras i HFD 2012 ref 30.⁷⁴ I referatet sammanfattas först EU-

⁷⁰ Bokelund Svensson U (2023), Moms: praktisk handbok i mervärdesskatt, under rubriken ett eller flera tillhandahållanden, s 42

⁷¹ Bokelund Svensson U, s 42

⁷² Bokelund Svensson U, s 42

⁷³ Bokelund Svensson U s 42

⁷⁴ HFD 2012 ref 30 rubrik ”skälen för avgörandet”

domstolens praxis på området och den vägledning kring bedömning av sammansatta tillhandahållanden som uttryckts. Bland annat uttrycks som tidigare nämnts i 5.1.3 att varje transaktion som huvudregel skall anses som separat och självständig men även att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgör ett tillhandahållande inte får delas upp på ett fiktivt sätt.⁷⁵ I målet behandlades frågan om huruvida försäljningen av en tidskrift och en CD som ett paket skulle konstituera ett sammansatt tillhandahållande eller två separata tillhandahållanden. En koppling bedömdes finnas mellan tidskriften och CD-skivan) genom att de hade samma tema och att en av artiklarna i tidskriften ägnades åt musiken på CD-skivan, vidare såldes de endast tillsammans och för ett paketpris. HFD menade dock att dessa omständigheter inte i tillräcklig grad talade för att det rörde sig om ett sammansatt tillhandahållande.⁷⁶ Tidskriftens innehåll var nämligen möjligt att tillgodogöra sig utan CD-skivan och omvänt likaså. HFD bedömde därför att de två delarna inte kunde anses ha ett så nära samband att det skulle vara konstlat att skilja dom åt. Vidare anförde HD att både tidskriften och CD-skivan kan antas ha ett självständigt värde för konsumenten och att ingen av delarna därmed kan anses som underordnad eller huvudsaklig.⁷⁷

Vad meningen ovan syftar på kan exemplifieras med två köp av NFT:er som båda ger rätt till inlösen av en token för att erhålla en bakomliggande tillgång. I det första fallet tas token ur rotation efter inlösen av den bakomliggande tillgången och i det andra exemplet får token behållas efter inlösen och utdelning av den bakomliggande tillgången. I det första fallet är det omöjligt för transaktionen av token att ha ett självständigt värde då den genast efter inlösen tas ur rotation. Dess enda syfte var således att existera för att köparen skulle kunna erhålla den bakomliggande tillgången. I det andra fallet skulle den enskilda token faktiskt kunna ha ett självständigt värde, då den inte tas ur rotation får dessutom köparen möjlighet att behålla det eventuella värdet av sagda token.

⁷⁵ HFD 2012 ref 30 rubrik ”skälen för avgörandet”

⁷⁶ HFD 2012 ref 30 rubrik ”skälen för avgörandet”

⁷⁷ HFD 2012 ref 30 rubrik ”skälen för avgörandet”

5.2.4 Elektroniska tjänster

Elektroniskt tillhandahållna tjänster ges ingen definition i vare sig mervärdesskattelagen eller någon annan svensk lag. Att den i genomförandeförordningen om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet angivna definitionen stämmer även vid klassificering i Sverige bör dock kunna antas. Detta då Sverige är medlem i EU och alla EU-förordningar därmed blir direkt tillämpliga i det svenska rättssystemet. Samspelet mellan den tydligt harmoniserade EU-rätten på mervärdesskatteområdet och den svenska mervärdesskatterätten kan även uttryckas som att EU-rätten är överordnad svensk rätt men att svensk rätt ska tillämpas i stället om den är mer förmånlig för den enskilda.⁷⁸ Skatteverket ger viss vägledning kring definitionen av elektroniska tjänster, denna vägledning är dock baserad på den ovan angivna definitionen som hittas i genomförandeförordningen av tillämpningsföreskrifter.⁷⁹

5.2.5 Sammanfattning

Som påvisats genom exemplen med lagfart, vouchers och sammansatta tillhandahållanden kan NFT:er, och transaktioner därmed, inte ges en generell regel som täcker alla situationer och alla sorters NFT:er. Det gemensamma för diskussionen som förts, vare sig det gäller lagfart, voucher eller sammansatta tillhandahållanden, kan sammanfattas enligt följande: I de NFT-transaktioner det finns en bakomliggande tillgång som följer med i köpet och som kan sägas vara det egentliga huvudsakliga objektet för transaktionen föranleder detta en annan mervärdesskatterättslig behandling än den allmänna. Det sistnämnda exemplet om elektroniska tjänster följer inte samma mönster som vouchers, lagfart och sammansatta tillhandahållanden av tjänster. Vid en första anblick skulle elektroniska tjänster till och med kunna anses fungera som en generell regel då alla transaktioner med NFT:er faller inom dess

⁷⁸ Kleerup, Kristoffersson & Öberg, Mervärdesskatt I teori och praktik, s 27

⁷⁹ Skatteverket rättslig vägledning ”telekommunikationstjänster, radio och tv-sändningar, elektroniska tjänster” [Skatteverket.se](https://www.skatteverket.se)

tillämpningsområde, i varje fall vid bortseende av eventuella bakomliggande tillgångar. Men som diskuterats och exemplifierats med vouchers och sammansatta tillhandahållanden kan det finnas situationer då elektroniska tjänster vore fel att tillämpa.

6 Övriga europeiska länders tillvägagångssätt

6.1 Spanien

Den spanska skattemyndigheten meddelade 2022 i ett beslut sin syn på NFT:ers mervärdesskatterättsliga behandling. De kom fram till att tillhandahållandet av NFT:er inte ger någon laglig rätt till en underliggande digital tillgång och att tillhandahållande av NFT:er på grund av detta således skall behandlas som ett tillhandahållande av elektroniska tjänster.⁸⁰ Beslutet grundade sig på frågan hur en fysisk person som tillverkar photoshop-transformerade illustrationer och därefter auktionerar ut dessa över internet som NFT:er ska behandlas mervärdesskatterättsligt. Den spanska skattemyndigheten anförde att NFT:erna ska ses som digitala äkthetsbevis som är sammanhörande med en digital fil. De anför vidare att det på dessa grunder vore fel att klassificera transaktionerna som leverans av varor då överföringen av NFT:er inte ger en rätt till någon materiell tillgång. Myndigheten menar att objektet för transaktionen är överföringen av själva äkthetsbeviset (NFT:en) och inte någon fysisk leverans av den bakomliggande illustrationen. Vidare klassificerar myndigheten transaktionen som ett tillhandahållande av en elektronisk tjänst då tillhandahållandet av tjänsten sker huvudsakligen automatiskt och med minimal mänsklig inblandning.⁸¹

6.2 Belgien

Den belgiska skattemyndigheten meddelade kort efter Spanien sin syn på mervärdesskatterättslig behandling av NFT:er. Den 30 juni 2022 publicerades på deras officiella hemsida hur den mervärdesskatterättsliga behandlingen av NFT:er skulle se ut. De klargör att NFT:er inte är att se som ett

⁸⁰ Matesanz F, "The Spanish Tax administration clarifies the VAT treatment of the supply of NFTs" (2022) [kluwertaxblog.com](https://www.kluwertaxblog.com) & Bindande beslut V0482-22 av den 10 mars 2022 (Dirección General de Tributos)

⁸¹ Matesanz F, [kluwertaxblog.com](https://www.kluwertaxblog.com) & Bindande beslut V0482-22 av den 10 mars 2022 (Dirección General de Tributos)

betalningsmedel (likt Bitcoin och andra kryptovalutor) utan i stället skall ses som digitala samlingsobjekt eller digital konst.⁸² Vidare gör myndigheten bedömningen att tillhandahållande av digitala produkter ska anses vara tillhandahållanden av tjänster genom elektroniska medel. Slutligen anför de att i den mån försäljning av NFT:er bedöms ske i Belgien (som plats för beskattningsbar transaktion) ska standardskattesatsen (enligt belgiska mått) om 21% utgå.⁸³

6.3 Norge

Norge har inte tagit så tydlig ställning i frågan som Belgien och Spanien har valt att göra. Den vägledning som Norge har gått ut med behandlar i princip enbart att NFT:er skall ses som tillgångar och att de skatteregler som bör tillämpas för NFT:er är samma skatteregler som bör tillämpas för övriga digitala tillgångar. Vidare nämner de att skapandet av en NFT inte utlöser beskattning men att kostnaderna relaterade till skapandet av NFT:en kommer inkluderas i ingångsvärdet om NFT:en senare säljs.⁸⁴

6.4 Luxemburg

Luxemburg har egentligen ännu inte tagit ställning i frågan eller gett någon vägledning om hur NFT:er skall mervärdesbeskattas enligt deras syn. De har dock uttalat sig kortfattat i ett så kallat ”cirkulär” där resonemanget trots allt är relevant att ha i åtanke vid diskussion kring mervärdesbeskattning av

⁸² Laura Alarcón Díaz, ‘The VAT Treatment of NFTs in the European Union’ (2023) <<https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-06/european-union-the-vat-treatment-of-nfts-in-the-european-union-ibfd.pdf>> accessed 16 October 2023 & Belgiens Federala Offentliga sektor Finans, Skatteregler för kryptovalutor och NFT:er (2022) (Franska, Holländska & Tyska)

⁸³ Laura Alarcón Díaz, ‘The VAT Treatment of NFTs in the European Union’ (2023) <<https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-06/european-union-the-vat-treatment-of-nfts-in-the-european-union-ibfd.pdf>> accessed 16 October 2023 & Belgiens Federala Offentliga sektor Finans, Skatteregler för kryptovalutor och NFT:er (2022) (Franska, Holländska & Tyska)

⁸⁴ Laura Alarcón Díaz, ‘The VAT Treatment of NFTs in the European Union’ (2023) <<https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-06/european-union-the-vat-treatment-of-nfts-in-the-european-union-ibfd.pdf>> accessed 16 October 2023 & [NFT - The Norwegian Tax Administration \(skatteetaten.no\)](https://www.skatteetaten.no)

NFT:er. De lyfter upp domen Hedqvist och dess efterföljande eventuella inverkan på NFT:ers mervärdesskatterättsliga behandling.⁸⁵ Luxemburg lyfte särskilt fram faktumet att domen stipulerar att undantaget från skatteplikt i art 135(1)(e) i mervärdesskattedirektivet även gäller virtuella valutor, såsom Bitcoin, och inte enbart traditionella valutor. I varje fall då de virtuella valutornas enda syfte är att existera som ett betalningsmedel.⁸⁶

6.5 Sammanfattning

Som framgår ovan är alltså frågan inte så uttömmande utredd och reglerad ens bland de länder som tagit ställning i frågan. I princip är det endast Belgien och Spanien som tagit ställning konkret och faktiskt reglerat den mervärdesskatterättsliga behandlingen av NFT:er. Norge har endast gjort ett generellt uttalande om att NFT:er bör behandlas likadant som övriga digitala tillgångar vilket är förvånande med tanke på NFT:ers starka individualitet i kontrast till övriga digitala tillgångar. Liknande resonemang kan föras kring Luxembourgs uttalanden om att Hedqvist-fallet bör beaktas vid diskussionen om den mervärdesskatterättsliga behandlingen av NFT:er. Som uppsatsen tidigare behandlat, i kapitel 2.3, saknar med största sannolikhet Hedqvist-domen relevans vid momsfrågan gällande NFT:er. Detta då NFT:er har fler syften och användningsområden än att enbart existera som ett betalningsmedel och Bitcoin, som Hedqvist-domen gällde, har konstaterats enbart ha ett enda användningsområde.^{87 88}

Sammanfattningsvis kan sägas att mönstret trots allt talar sitt tydliga språk, både utifrån moms-kommitténs working paper samt av vad som presenteras ovan i avsnitt 6.1.1-6.1.5. där man kan utläsa att den allmänna ståndpunkten

⁸⁵ Circular Nr. 787, Registreringsskyldigheter, Myndigheter för fastigheter och mervärdesskatt, Transaktioner rörande virtuella valutor (2018) (Franska), Tillgänglig på <https://pfi.public.lu/fr/publications/circulaires/2018/circ-787.html>

⁸⁶ Laura Alarcón Díaz, 'The VAT Treatment of NFTs in the European Union' (2023) <<https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-06/european-union-the-vat-treatment-of-nfts-in-the-european-union-ibfd.pdf>> accessed 16 October 2023

⁸⁷ World Economic forum and Bain & Co, 'Evolution of Non-Fungible Tokens' (2023), s 9 <https://www3.weforum.org/docs/WEF_Evolution_of_NFTs_2023.pdf>.

⁸⁸ C-264/14 Hedqvist, para 24

trots allt är att klassificera transaktioner med NFT:er som tillhandahållanden av elektroniska tjänster. Det är föga förvånande och inte nödvändigtvis fel men diskussionen kan behöva föras om huruvida det räcker med en generell klassificering för alla situationer, vilket följer nedan.

7 Konsekvenser av klassificeringen

7.1 Kan en generell klassificering anges?

Är det möjligt att ange en så generell klassificering av NFT:er att alla scenarier kan anses täckta? Troligtvis inte. Att agera likt Spanien, Belgien och andra länder som tagit ståndpunkten att NFT:er alltid ska klassificeras som elektroniska tjänster och beskattas i enlighet därmed fungerar som en bra allmän regel som dock missar att på ett korrekt sätt fånga alla situationer.

Likt tidigare diskuterat i avsnitten 5.1.1-5.1.4 finns det omständigheter och kvaliteter i vissa sorters NFT:er som eventuellt bör föranleda en annan klassificering än som elektronisk tjänst. Avsnitten om lagfart, voucher och sammansatta tillhandahållanden diskuterar situationer då en bakomliggande tillgång till köpet av NFT:en skulle kunna anses vara det huvudsakliga objektet för transaktionen och därmed även tillmätas den huvudsakliga betydelsen. Med detta menas att den mervärdesskatterättsliga behandlingen för hela transaktionen bör följa den bakomliggande tillgången snarare än själva NFT:en. Om behandlingen av transaktionen och den mervärdesskatterättsliga klassificeringen hade följt själva NFT:en hade alltså elektroniska tjänster tillämpats, detta då transaktionen med den icke-fungibla token i allra högsta grad överensstämmer med kriterierna för elektroniska tjänster, men i förevarande exempel bör alltså transaktionen i stället följa den bakomliggande tillgången. Den bakomliggande tillgången i vårt exempel skulle bland annat kunna vara biljetter till ett fysiskt evenemang eller en fysisk klocka som i det tidigare använda exemplet i avsnitt 3.6. Båda exemplen ovan skulle föranleda en klassificering som leverans av vara snarare än som ett tillhandahållande av en tjänst, om klassificering hade skett i dess ensamma form (dvs i en enkel transaktion utan NFT:er) vilket således enligt resonemanget som förts ovan även skulle föranleda att transaktionen i sin helhet bör följa denna klassificering och mervärdesskatterättsliga behandling. I detta scenario skulle alltså transaktionen involverande en NFT med en bakomliggande tillgång klassificeras och mervärdesskatterättsligt behandlas som en leverans av vara snarare än ett tillhandahållande av en elektronisk tjänst.

Enligt redogörelsen under avsnitt 5.2 om svensk rätt följer att lagfart inte i praktiken kan användas som stöd för en annorlunda klassificering än tillhandahållande av tjänst i Sverige. Båda regleringarna om vouchers och sammansatta tillhandahållanden i svensk rätt bör dock kunna användas som stöd. Reglerna om omsättningen av vouchers stipulerar ju som tidigare nämnts att transaktion av en voucher ska följa den klassificering som en leverans av de varor eller ett tillhandahållande av de tjänster som vouchern avser skulle haft. Likaledes gäller för sammansatta tillhandahållanden som bekant att behandlingen/klassificeringen för de underliggande delarna i en transaktion skall följa den huvudsakliga delen i en transaktion, i varje fall i enlighet med vissa uppställda kriterier. Vid bestämmande av om en transaktion skall ses som ett sammansatt tillhandahållande bör de ingående delarna i transaktionen ha ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda tillhandahållande.⁸⁹ En övrig omständighet som bör beaktas är som anfördes i avsnitt 5.2.4 självständigt värde, för att avgöra om en transaktion har självständigt värde bör bedömas huruvida transaktionen kan konsumeras oberoende den/de andra transaktionerna. Om detta resonemang appliceras på det tidigare anförda exemplet om den fysiska Omega-klockan, bör resonemanget således vara följande: En transaktion sker, vari en NFT överförs, för NFT:en erläggs en summa om 100 000 kr. Denna summa erläggs då den bedöms överensstämma med värdet på den bakomliggande tillgången, en fysisk klocka av märket Omega, som NFT:en ger rätt att lösas in mot. Vid inlösen av NFT:en kommer klockan att tillhandahållas och äganderätten därtill att övergå till NFT:ens ägare varefter NFT:en tas ur rotation (NFT-burning).⁹⁰ I detta scenario kan de omständigheter som bör beaktas vid bestämmandet av om en transaktion skall ses som ett sammansatt tillhandahållande anses vara uppfyllda. I förevarande exempel föreligger ett sammansatt tillhandahållande då ingen av delarna i transaktionen har ett självständigt värde. De båda tillhandahållandena (NFT & klocka) kan inte sägas vara självständiga gentemot varandra. NFT:en existerar enbart med syftet att fungera som inlösenmedel mot klockan, och klockan kan inte erhållas utan att kunna visa upp den NFT som fungerar som ägandebvis/bevis om rätt till klockan. Då klockan onekligen skulle klassificeras

⁸⁹ Bokelund Svensson U, s 42

⁹⁰ Opensea.io, "Everything you need to know about NFT burning" [Opensea.io](https://opensea.io)

som en leverans av varor och då transaktionen bör klassificeras som ett sammansatt tillhandahållande, följer att transaktionen i sin helhet bör följa behandlingen av klockan och således ses som en leverans av en vara.

Exakt samma exempel kan även appliceras på situationen då en NFT existerar som en voucher. Om NFT:en endast existerar som ett inlösenmedel mot en fysisk klocka stämmer det in exakt på definitionen av en voucher.⁹¹ Således gäller också att vouchern skall följa den mervärdesskatterättsliga behandlingen av den leverans av varor som vouchern avser,⁹² i detta fall en fysisk klocka. Således bör även i detta fall en NFT ses som en leverans av en vara snarare än ett tillhandahållande av en elektronisk tjänst.

Sammantaget anser författaren att diskussionen ovan i tillräcklig grad styrker att existensen av enbart en generell klassificering är otillräcklig. Diskussionen visar upp exempel på situationer då den problematik som finns med generell klassificering aktualiseras. Författaren delar den allmänna uppfattningen som moms-kommittén uttrycker och som även delas av Spanien och Belgien, att klassificeringen tillhandahållande av elektroniska tjänster bör täcka de allra flesta transaktioner innehållandes NFT:er på ett adekvat sätt. Författaren delar således även uppfattningen att en generell klassificering kan vara lämplig, författaren ser dock även problemet med en så generell klassificering och menar att behovet finns av att ha möjligheten att kunna göra en utredning i enskilda fall och även klassificera NFT-transaktioner som leverans av varor. Att klassificera en NFT-transaktion som ett tillhandahållande av en annan tjänst än en elektronisk tjänst torde även vara möjligt enligt resonemanget om sammansatt tillhandahållande eller voucher. Om till exempel det huvudsakliga objektet för en transaktion i stället för att vara en materiell vara är en tjänst som inte utgör en elektronisk tjänst, torde resonemanget i författarens mening även då vara applicerbart men ämnet behandlas inte mer ingående i uppsatsen. Fokus läggs i stället specifikt på klassificering som leverans av varor.

⁹¹ Mervärdesskattelagen (2023:200), 2 kap 27§

⁹² Mervärdesskattelagen (2023:200), 5 kap 40-41 §§

7.2 Betydelsen för svensk moms-lagstiftning

Efter att ha identifierat att transaktioner innehållande NFT:er i olika situationer kan klassificeras som antingen tillhandahållande av elektroniska tjänster eller som leverans av en vara följer nästa steg. Vad blir de praktiska konsekvenserna av detta om det appliceras i svensk rätt? Var skall platsen för den beskattningsbara transaktionen anses vara för respektive klassificering och hur påverkar detta rätten för Sverige att ta ut mervärdesskatt?

Redogörelsen nedan behandlar två situationer, dels då klassificering som tillhandahållande av tjänst görs med stöd av 6 kap 56§ ML om elektroniska tjänster samt då klassificering som leverans av vara görs med stöd av reglerna i 6 kap 4-28§§ ML. Huruvida klassificering som leverans av vara görs med stöd av argumentationen att transaktionen ska ses som en voucher eller som ett sammansatt tillhandahållande saknar nämligen praktisk betydelse. När klassificering väl har gjorts som leverans av vara blir utfallet detsamma med stöd av reglerna i 6 kap 4-28§§ ML.

7.2.1 Klassificering som tillhandahållande av tjänst

Om klassificeringen av transaktionen som ett tillhandahållande av en tjänst och mer specifikt ett tillhandahållande av en elektronisk tjänst har gjorts, följer att i nästa steg ta reda på var transaktionen skall anses ha sin plats och följaktligen vilket land som besitter rätten att ta ut mervärdesskatt. Reglerna om plats för beskattningsbar transaktion vid tillhandahållande av tjänster finns som bekant i 6 kapitlet ML. Kapitlets 33 och 35 paragrafer reglerar de huvudregler som är uppställda för tillhandahållande av tjänster. 33 paragrafen är huvudregel för när förvärvaren är en beskattningsbar person och 35 paragrafen när förvärvaren inte är en beskattningsbar person. Under denna rubrik skall i stället den mer specifika paragrafen 6 kap 56§ ML behandlas, som stipulerar var platsen för den beskattningsbara transaktionen skall anses vara vid ett tillhandahållande av en elektronisk tjänst.⁹³ Paragrafen fastställer att elektroniska tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person är tillhandahållna inom landet, om förvärvaren är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige. Som synes reglerar 6 kap 56§ endast den

⁹³ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 56§

situation då tillhandahållandet görs till en icke-beskattningsbar person och e contrario bör således huvudregeln i 6 kap 33§ gälla vid ett tillhandahållande till en beskattningsbar person.⁹⁴ Med dessa parametrar i åtanke kan fyra förhållanden ställas upp avseende till vem den elektroniska tjänsten tillhandahålls:

- Icke-beskattningsbar person som är bosatt i Sverige.
- Icke-beskattningsbar person som inte är bosatt i Sverige.
- Beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet/ett fast etableringsställe i Sverige.
- Beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet/ett fast etableringsställe i Sverige.

7.2.1.1 Icke-beskattningsbar person som är bosatt i Sverige

Om den elektroniska tjänsten tillhandahålls en icke-beskattningsbar person som är bosatt i Sverige är situationen tydlig och klar. Tillhandahållandet träffas av regleringen i 6 kap 56§ då förvärvaren av tjänsten inte är en beskattningsbar person och är bosatt i Sverige. I en sådan situation erhåller alltså Sverige rätten att ta ut mervärdesskatt.

7.2.1.2 Icke-beskattningsbar person som inte är bosatt i Sverige

Om den elektroniska tjänsten tillhandahålls en icke-beskattningsbar person som inte är bosatt i Sverige omfattas tillhandahållandet inte av 6 kap 56§ då förvärvaren visserligen är en icke-beskattningsbar person men inte är bosatt i Sverige. Mot bakgrund av detta kan konstateras att Sverige e contrario inte erhåller rätten att ta ut mervärdesskatt. Oklarhet uppstår dock då man konstaterar att situationen i fråga inte träffas av 6 kap 56§ och i stället tittar på regleringen i 6 kap 35§ som är huvudregeln för tillhandahållanden då förvärvaren inte är en beskattningsbar person.⁹⁵ Enligt denna paragraf skulle rätten att

⁹⁴ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 33§

⁹⁵ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 35§

ta ut mervärdesskatt tillfalla Sverige även om förvärvaren inte är bosatt i Sverige, så länge tillhandahållaren av tjänsten antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe från vilket tjänsten tillhandahålls.

7.2.1.3 En beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet/ett fast etableringsställe i Sverige

I denna situation träffar återigen inte 6 kap 56§ rätt. Förvärvaren är i detta fall en beskattningsbar person och regleras således inte i 6 kap 56§, i stället bör lämpligen stöd hämtas i 6 kap 33§ som är huvudregel när förvärvaren är en beskattningsbar person. Denna paragraf föreskriver att en tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person är tillhandahållen inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe här till vilket tjänsten tillhandahålls. I situationen då en beskattningsbar person tillhandahålls tjänsten och har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast driftställe här blir konsekvensen följaktligen att Sverige skall anses vara landet för platsen för den beskattningsbara transaktionen. Av detta följer även att rätten att ta ut mervärdesskatt tillfaller Sverige.

7.2.1.4 En beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet/ett fast etableringsställe i Sverige.

Den sista situationen faller även den utanför tillämpningsområdet av 6 kap 56§. Det rör sig i detta exempel, precis som i föregående exempel, om en beskattningsbar person vilket som tidigare nämnt är en situation som inte regleras av/omfattas av 6 kap 56§. Även denna situation, likt den föregående, bör alltså tolkas mot bakgrund av 6 kap 33§. Då förvärvaren i denna situation dock inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet/ett fast etableringsställe i Sverige måste 6 kap 33§ i denna situation i stället förstås motsatsvis. Med detta menas att då paragrafen stadgar att platsen för ett tillhandahållande till en beskattningsbar person skall anses vara inom Sverige om den

beskattningsbara personen har sätet för sin ekonomiska verksamhet här, måste alltså den omvända situationen då den beskattningsbara personen inte har sätet i verksamhet i Sverige i stället förstås som att platsen för den beskattningsbara transaktionen inte är Sverige och att rätten att ta ut mervärdesskatt inte tillfaller Sverige.

7.2.2 Klassificering som leverans av vara

Som diskuterats tidigare skulle klassificeringen i stället för att bedömas som tillhandahållande av en elektronisk tjänst kunna bedömas som leverans av en vara. Mot bakgrund av att transaktionens huvudsakliga objekt bedöms vara en materiell tillgång snarare än en elektronisk tjänst trots NFT:ers delaktighet i transaktionen. Detta med stöd av den tidigare presenterade argumentationen kring vouchers och sammansatta tillhandahållanden.⁹⁶

Även vid denna klassificering finns ytterligare steg som behöver klarläggas, här åsyftas frågan om var platsen för den beskattningsbara transaktionen skall anses vara i de transaktioner som klassificerats som leverans av varor och följaktligen även om rätten att ta ut mervärdesskatt tillfaller Sverige eller inte. Reglerna om plats för beskattningsbar transaktion vid leverans av varor återfinns i 6 kap 4-28 §§ ML. Reglerna är relativt omfattande med en mängd olika specifika omständigheter. Leverans av varor utan transport regleras som en ensam huvudregel och leverans av varor med transport regleras med flera huvudregler för olika specifika situationer. Nämnas kan bland annat leverans av varor med transport, leverans med transport som utgör s.k. distansförsäljning, leverans med transport – monteringsleverans, leverans av varor i flera led eller leverans av varor ombord på båt/fartyg.

⁹⁶ Se kapitel 5 avsnitt 5.1.2, 5.1.3, 5.2.2 & 5.2.3 samt kapitel 7 avsnitt 7.1.

7.2.2.1 Leverans av en vara utan transport

Med leverans av vara utan transport menas den situation då en vara vare sig sänds eller transporteras, som exempel kan nämnas då man vid ett köp i en affär direkt får sin vara med sig. 6 kap 4§ ML är den paragraf som i svensk rätt fastställer vad som mervärdesskatterättsligt gäller i situationen ovan. Om en vara inte sänds eller transporteras, är leveransen gjord inom landet om varan finns här när leveransen sker.⁹⁷ I de situationer som är relevanta för denna uppsats, nämligen de som involverar NFT-transaktioner som klassificerats som leverans av varor med stöd av att transaktionerna antingen ses som vouchers eller sammansatta tillhandahållanden, kan leveranser av varor utan transport förekomma. Om man tar exemplet med att en NFT-transaktion skall ses som leverans av en vara p.g.a. att det anses vara en voucher, kan man föreställa sig en situation då förvärvaren av NFT:en vid inlösen av denna emottar en vara direkt som således varken transporteras eller sänds. Detta är möjligt om försäljningen av NFT:en görs av en säljare med antingen sätet för sin verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe i Sverige, i sådana situationer skulle nämligen varan kunna levereras utan transport. I en situation likt den som beskrivits ovan skulle alltså platsen för den beskattningsbara transaktionen anses vara i Sverige och rätten att ta ut mervärdesskatt skulle även tillfalla Sverige.

7.2.2.2 Leverans av en vara med transport, från Sverige

Situationen vid leverans av en vara med transport är antingen mer komplex än den situation då ingen transport eller försändelse sker. Vid en transport kommer nämligen en vara alltid vid olika tidpunkter befinna sig på olika ställen och ibland kommer även flera länder involveras varpå situationen blir mer komplicerad. Huvudregeln för leverans av en vara med transport återfinns i 6 kap 5§ ML. Paragrafen föreskriver att platsen för den beskattningsbara transaktionen är i det land varan befinner sig vid tidpunkten för transportens eller försändelsens början. Detta gäller om inte annat följer av 6 kap 8§ eller 6 kap 15§. 6 kap 8§ behandlar s.k. unionsintern distansförsäljning av varor samt ett undantag för leveranser inom EU, medan 6 kap 15§ behandlar s.k. leveranser

⁹⁷ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 4§

i flera led. I syfte att hålla redogörelsen i detta kapitel relevant till uppsatsens frågeställningar och mer sammanhängande förståelig kommer redogörelsen i detta avsnitt avfärda 6 kap 15§ och i stället hålla redogörelsen och tillhörande exempel till den huvudregel som uttrycks i 6 kap 5§. Av ordalydelsen i 6 kap 5§ framgår alltså att det är platsen för transportens påbörjan som avgör i vilket land platsen för den beskattningsbara transaktionen skall anses föreligga. Vid leverans av en vara med transport från Sverige till exempelvis Danmark kommer således, med 6 kap 5§ ordalydelse som stöd, Sverige att bedömas vara platsen för den beskattningsbara transaktionen. Varan transporteras från Sverige till Danmark och således befinner sig varan vid transportens början i just Sverige. I en sådan situation skulle alltså rätten att ta ut mervärdesskatt tillfalla Sverige. Ännu ett steg i bedömningen behöver dock tas innan man definitivt kan dra slutsatsen att rätten att ta ut mervärdesskatt tillfaller Sverige, leveransen måste bedömas mot 6 kap 8§ 2p ML som ställer upp ett undantag för leveranser inom EU. 6 kap 8§ 2p ML föreskriver att även om vara finns här i landet på det sätt som anges i 6 kap 5§ ML så är leveransen av varan gjord utomlands om försändningen eller transporten avslutas i ett annat EU-land. Mot bakgrund därav kan konstateras att exemplet ovan om leverans av en vara från Sverige till Danmark skulle föranleda att rätten att ta ut mervärdessbeskattning i stället tillfaller Danmark, då Danmark är ett EU-land.

7.2.2.3 Leverans av en vara med transport, till Sverige

I den omvända situationen från redogörelsen ovan, leverans av med transport från ett annat land till Sverige i stället, skulle situationen innebära att platsen för den beskattningsbara transaktionen inte bedöms vara Sverige. Om varan exempelvis skickas från Danmark till Sverige befinner sig varan i Danmark vid transportens början. Med 6 kap 5§⁹⁸ i beaktande nås då i första hand slutsatsen att platsen för den beskattningsbara transaktionen bedöms vara utom landet och att rätten att ta ut mervärdesskatt inte tillfaller Sverige. Emellertid måste 6 kap 8§ 2p⁹⁹ precis som i 7.2.2.2. även i detta avsnitt tillmätas betydelse och tas i beaktning. Då leveransen av varan avslutas i Sverige och varan således befinner sig inom landet vid transportens avslutande skulle rätten att

⁹⁸ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 5§

⁹⁹ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 8§ 2p

ta ut mervärdesskatt tillfalla Sverige. Detta gäller emellertid endast i de situationer då varan transporteras från ett annat EU-land till Sverige (som också är medlem i EU). Leverans av en vara med transport från ett tredje land utanför EU omfattas inte av bestämmelsen i 6 kap 8§ 2p. I stället gäller regeln i 6 kap 11§ som stadgar att leveransen är gjord inom Sverige om försändningen eller transporten till förvärvaren avslutas här och mervärdesskatt ska redovisas här enligt reglerna i 22 kap. Om mervärdesskatt inte bedömas redovisas i Sverige blir huvudregeln i 6 kap 5§ i stället tillämplig, varav rätten att ta ut mervärdesskatt inte skulle tillfalla Sverige.

7.2.3 Kan slutsatser dras?

Avsnitten 7.2.-7.2.2.3. syftar till att ge läsaren en konkret bild av vilka mervärdesskatterättsliga konsekvenser olika situationers klassificeringar skulle rendera i svensk rätt. Då redogörelserna i avsnitt 7.2.-7.2.2.3 är relativt omfattande, kan det vid en enkel genomläsning vara svårt att dra slutsatser. Därav ämnar detta avsnitt försöka konkretisera och synliggöra de slutsatser som kan dras.

Sverige är platsen för den beskattningsbara situationen och erhåller rätten att ta ut mervärdesskatt i följande scenarion:	Sverige är inte platsen för den beskattningsbara transaktionen och har således inte rätt att ta ut mervärdesskatt i följande scenarion:
Icke-beskattningsbar person som är bosatt i Sverige tillhandahålls tjänst.	Icke-beskattningsbar person som inte är bosatt i Sverige tillhandahålls tjänst.
Beskattningsbar person med sätet för sin ekonomiska verksamhet/fast etableringsställe i Sverige tillhandahålls tjänst.	Beskattningsbar person med sätet för sin ekonomiska verksamhet/fast etableringsställe utanför Sverige tillhandahålls tjänst.
Leverans av vara utan transport	Leverans av vara med transport från Sverige. (Under förutsättning att leverans sker till ett annat EU-land).
Leverans av vara med transport till Sverige. (Under förutsättning att leverans sker från ett annat EU-land).	

I tabellform ovan presenteras utfall av de scenarion som presenterades i 7.2.1-7.2.2.3. Vid tillhandahållande av tjänster görs det skillnad beroende på om tillhandahållandet görs till en beskattningsbar eller icke-beskattningsbar person, i båda situationerna är faktorn som avgör om Sverige är att anse som den beskattningsbara platsen för transaktionen huruvida personen som tillhandahålls tjänsten har sin anknytning i Sverige. Avgörande för en beskattningsbar person är om sätet för verksamheten är i Sverige och för en icke-beskattningsbar person om denne är bosatt i Sverige, om dessa rekvisit inte uppfylls är platsen för en beskattningsbar transaktion alltså utanför Sverige. Mönstret som kan utläsas gällande leverans av varor påminner om motsvarande mönster för tillhandahållande av tjänster. Förenklat kan sägas att om varan vid transaktionens inledning finns på plats i Sverige, så anses Sverige vara platsen för den beskattningsbara transaktionen. Detta kan ses som tämligen självklart vid situationen av leverans utan transport, då varan finns här innan, under och efter transaktionen och inte transporteras, alltså finns ingen gränsöverskridande situation för varan i sig även om transaktionen kan ha gränsöverskridande inslag. Vid leverans med transport från Sverige är situationen inte lika självklar men av ordalydelsen ”transport från Sverige” kan uttolkas att varan inledningsvis befinner sig inom landet. Motsatsvis skall alltså förstås att i de situationer som varan inte inledningsvis finns i Sverige skall Sverige inte anses vara platsen för den beskattningsbara transaktionen. Detta mönster bryts som bekant i de situationer då leverans sker från eller till ett annat EU-land, mot bakgrund av 6 kap 8§ 2p ML blir utfallet i sådana situationer i stället motsatt. Om leveransen med transport görs från Sverige till ett EU-land tillfaller rätten att ta ut mervärdesskatt det andra EU-landet och om leveransen med transport sker till Sverige från ett annat EU-land tillfaller rätten att ta ut mervärdesskatt Sverige.

Ponera att de svenska reglerna enbart skulle införa en generell klassificering som tillhandahållande av elektronisk tjänst för alla transaktioner involverande NFT:er, oavsett om eventuella bakomliggande materiella tillgångar är de huvudsakliga objekten för transaktionerna. Situationer skulle då alltid bero på

var den inblandade parten som förvärvar tjänsten antingen är bosatt eller har sätet för sin verksamhet. Om Sverige inte är svaret på någon av de två rekvisiten förlorar således Sverige rätten att ta ut mervärdesskatt trots att den verkliga situationen eventuellt skulle kunna se ut enligt följande:

Person A är en beskattningsbar person som köper en NFT från en svensk försäljare på nätet. I enlighet med vårt antagande om svensk rätt ovan klassificeras transaktionen som tillhandahållande av en elektronisk tjänst.

Den svenska försäljaren bedriver dock affärsverksamhet genom att sälja NFT:er vars enda funktion är att lösas in mot ett materiellt objekt av substantiellt värde. Inlösen sker vid försäljarens fysiska butik i Sverige och efter inlösen tas NFT:en ur rotation. Med stöd av resonemanget om elektronisk tjänst som tidigare förts i uppsatsen skulle Sverige inte anses vara platsen för den beskattningsbara transaktionen och inte heller besitta rätten att ta ut mervärdesskatt, detta då den beskattningsbara personen till vilken tjänsten tillhandahålls inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet inom landet.

Om transaktionen i stället skulle tillåtas att klassificeras som en leverans av en vara och man därmed istället tittade på reglerna om leverans av vara med transport från Sverige, skulle den ovan beskrivna transaktionen träffas av regeln i 6:5 ML, detta då varan befann sig inom landet när leveransen påbörjades.¹⁰⁰ Dock gäller resonemanget ovan enbart vid de situationer som involverar Sverige och länder som inte är medlemmar i EU, då det enbart är i de situationerna som 6:5 inte åsidosätts undantaget för EU-länder i 6:8 2p.

Efter omfattande presentation, diskussion och redogörelse kan det konstateras att två olika klassificeringar för transaktioner med NFT:er bör vara möjliga. Vidare har det genom exempel visats hur fördelningen av rätten att ta ut mervärdesskatt skulle se ut beroende på vilken klassificering som ges. Efter att ta ha tagit reda på vilket land som besitter rätten att ta ut mervärdesskatt kommer

¹⁰⁰ Mervärdesskattelagen (2023:200) 6 kap 5§

nästa steg, att undersöka huruvida transaktionen i fråga skulle kunna omfattas av något moms-undantag som listas i moms-direktivet.¹⁰¹

7.3 Undantagens tillämpningsområde

Under artikel 135 i mervärdesskattedirektivet räknas en längre lista med undantag upp. Denna artikel stipulerar alltså situationer/omständigheter som bör föranleda att medlemsstaterna undantar transaktioner från skatteplikt. Bland de som räknas upp kan framför allt art 135(1)(d), art 135 (1)(e) och art 135(1)(f) anses vara relevanta för förevarande uppsats.

De olika punkterna under artikel 135 som nämndes ovan föreskriver att följande transaktioner skall vara undantagna från skatteplikt:

(1)(d) – transaktioner inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.

(1)(e) – transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs guld-, silver- eller andra metall-mynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

(1)(f) – transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana värdepapper som avses i artikel 15.2.

¹⁰¹ Direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 135(1)

Som tidigare nämnts är Hedqvist-målet från CJEU ännu det enda mål som utrett frågan om undantagen i art 135 kan vara tillämpliga på kryptovalutor.¹⁰² I Hedqvist-målet gällde frågan Bitcoin och inte NFT:er varför argumentationen som fördes i domstolen inte är direkt applicerbar på diskussionen nedan. I begäran om förhandsavgörande från den svenska domstolen för målet i fråga räknades de tre punkterna (1)(d)-(1)(f) upp som de undantag som skulle kunna bli aktuella. Således var det också dessa tre undantag som prövades av domstolen i dess avgörande och innan dess av generaladvokat Kokott i hennes förslag till avgörande.¹⁰³

7.3.1 Art 135 (1)(f)

Kokott kom fram till att undantaget i (1)(f) inte var tillämpligt på den verksamhet som Hedqvist hade planer på att starta då artikel 135(1)(f) endast omfattar instrument som ger äganderätt i juridiska personer och fordringar mot specifika gäldenärer samt rättigheter som har anknytningar till sådana rättigheter.¹⁰⁴ Det framgår dessutom av termen ”andra värdepapper” som avses i art 135(1)(f) att den sortens handlingar som uttryckligen är uteslutna från tillämpningsområdet är handlingar som representerar äganderätt till varor.¹⁰⁵ Kokott menade att Bitcoins inte tillhörde någon av de tre kategorierna och enligt författarens åsikt gäller detsamma för NFT:er.

7.3.2 Art 135 (1)(e)

Kokott förde en betydligt längre diskussion gällande undantaget i art 135 (1)(e) och dess tillämplighet på Bitcoins. Kokott anför att undantaget för skatteplikt kräver att det finns en koppling till betalningsmedel.¹⁰⁶ Vidare menar hon att det självklart inte är så att alla transaktioner rörande betalningsmedel träffas då alla transaktioner förutom byteshandel i sådana fall skulle vara undantagna från skatteplikt. Enbart de transaktioner där båda parterna överför betalningsmedel kan anses vara inom tillämpningsområdet för undantaget.¹⁰⁷

¹⁰² Se avsnitt 2.3.

¹⁰³ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 19

¹⁰⁴ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 22

¹⁰⁵ C-461/12 Granton Advertising BV, para 27-28

¹⁰⁶ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 25

¹⁰⁷ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 26-27

Frågan uppkom därefter om huruvida det endast var lagliga betalningsmedel som kunde anses falla inom tillämpningsområdet för undantaget i (1)(e), detta sökte Kokott först vägledning om i ordalydelsen av undantagsbestämmelsen. Mervärdesskattedirektivets ordalydelse gav dock inget entydigt svar.¹⁰⁸ Ordalydelsen i den tyska versionen antyder att endast lagliga betalningsmedel bör träffas medan ordalydelsen i andra länders versioner som Finland, England och Italien ger tolkningsutrymme i motsatt riktning.¹⁰⁹ På grund av tvektigheterna i ordalydelsen mellan olika länders språkversion av bestämmelsen måste frågan istället besvaras mot bakgrund av syftet med undantagsbestämmelsen.¹¹⁰ Syftet med undantaget för transaktioner med betalningsmedel är enligt generaladvokat Kokott att inte hindra konvertibiliteten för betalningsmedel genom att ta ut mervärdesskatt, då uttagandet av mervärdesskatt skulle innebära högre kostnader.¹¹¹ Kokott påpekar nödvändigheten av detta då det säkerställer att gränsöverskridande transaktioner inte blir dyrare. Om mervärdesskatt hade tagits ut vid växlingstransaktioner och valutaväxling är nödvändigt vid gränsöverskridande transaktioner hade således gränsöverskridande transaktioner blivit dyrare än nationella transaktioner. Mot bakgrund av att detta inte heller gäller enbart valutor inom EU utan alla valutor i hela världen, måste syftet bakom undantaget förstås som att det ämnar bidra till en oförhindrad konvertibilitet för alla valutor i världen.¹¹² Det skulle således enligt Kokott gå emot syftet av undantagsbestämmelsen att från tillämpning undanta sådana betalningsmedel som inte har ställning som lagliga betalningsmedel, eftersom det skulle leda till en ökad börda på transaktioner involverandes just sådana betalningsmedel. Mot bakgrund därav ansåg Kokott att Bitcoin skulle anses vara inom tillämpningsområdet för undantaget i art 135 (1)(e).¹¹³ Författaren delar generaladvokat Kokotts resonemang och tankegång gällande undantagets tillämplighet på Bitcoins men anser dock inte att

¹⁰⁸ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 29-30

¹⁰⁹ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 31-34

¹¹⁰ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 35

¹¹¹ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 38

¹¹² Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 38-39

¹¹³ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 40-45

det kan sträckas till att även tillämpas på NFT:er. Detta på grund av den väsentliga skillnad som existerar i den grundläggande essensen mellan Bitcoins och NFT:er. Som tidigare behandlats är de två fenomenen vitt skilda i sin fungibilitet, Bitcoins delar likheter med traditionella betalningsmedel då de är fungibla och representerar samma värde oavsett vilken Bitcoin man har i sin ägo. Motsatsen gäller för NFT:er som inte är utbytbara, varje NFT har en individuell identitet och ett individuellt värde som inte kan likställas med alla övriga NFT:er. Författarens uppfattning gällande att undantaget i art 135 (1)(e) troligtvis inte kan tillämpas på NFT:er delas även av Aleksandra Bal som framställer ett liknande argument i sin artikel på Bloomberg Tax.¹¹⁴

7.3.3 Art 135 (1)(d)

Kokott valde i sitt förslag till avgörande att även till viss mån pröva tillämpligheten av art 135 (1)(d), för det fall då domstolen gjorde bedömningen att undantaget i art 135 (1)(e) inte var tillämpligt.¹¹⁵ Kokott framställde att det egentligen finns två argument som talar för att undantaget i (1)(d) inte är tillämpligt. För det första att art 135 (1)(d) avser derivat av valutor och inte valutor i sig, då det inte är rättigheter till Bitcoins som växlas i Hedqvist-målet utan faktiska Bitcoins talar detta mot art 135 (1)(d) tillämplighet.¹¹⁶ För det andra menar Kokott att det redan finns en specifik undantagsbestämmelse som behandlar transaktioner med valutor som sådana, nämligen den i avsnittet ovan behandlade art 135 (1)(e).¹¹⁷ Transaktioner som direkt rör valutor är därför antingen undantagna enligt art 135 (1)(e) eller inte undantagna alls menar Kokott.¹¹⁸ Således kan inte art 135 (1)(d) sägas vara tillämplig på Bitcoins eller övriga kryptovalutor enligt generaladvokat Kokott, en åsikt som delades av domstolen i sitt avgörande.¹¹⁹

¹¹⁴ Aleksandra Bal, 'Demystifying NFTs and VAT' (*news.bloombergtax.com* 9 June 2022) <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/demystifying-nfts-and-vat>> accessed 23 November 2023

¹¹⁵ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 46

¹¹⁶ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 51

¹¹⁷ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 52

¹¹⁸ Kokott J, Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott i mål 264/14, para 52

¹¹⁹ Mål C-264/14 Hedqvist, paras 40-43

Aleksandra Bal uttrycker i en artikel att sannolikheten för att något undantag skall anses vara tillämpligt är osannolikt,¹²⁰ en åsikt som delas av uppsatsens författare. Hon nämner att den tillämplighet av undantaget i art 135 (1)(e) som genom Hedqvist-målet medgavs Bitcoins och övriga kryptovalutor av samma slag med största sannolikhet inte kan förlängas även till NFT:er. NFT:ers icke-fungibilitet gör dem oförmögna att fungera som betalningsmedel.

Bal anför vidare att tillämpligheten av de övriga undantagen troligtvis inte heller kan sträckas till NFT:er. Art 135 (1)(f) bör inte vara tillämplig på NFT:er då de vid första anblick inte är att se som värdepapper eftersom kvalificeringen som värdepapper i EU kräver att objektet är högst standardiserat och därmed fungibelt. NFT:er är till sin natur icke-fungibla. Bal argumenterar dock för att det under särskilda omständigheter skulle kunna vara möjligt att se NFT:er som värdepapper, åtminstone delvis.¹²¹

Bal anser att inte heller art 135 (1)(d) bör vara tillämplig på NFT:er, detta med stöd av en argumentation som påminner om den i Granton Advertising-målet. Målet fastställde att art 135(1)(d) bör tillämpas på instrument som fungerar som ett sätt att överföra pengar eller som ger rätt till en viss summa pengar. NFT:er ger inte innehavaren sådana rättigheter och enligt Bal bör således även detta undantag inte anses tillämpligt på NFT:er.¹²²

Sammanfattningsvis kan sägas att det är osannolikt att NFT:er skulle träffas av något av undantagen i art 135(1), på grund av deras högst originella natur.

Motsvarande regler i svensk rätt finnes i mervärdesskattelagens 10 kap 33§ samt 10 kap 34§ 1 punkten som enligt förarbetena till 2023 års mervärdesskattelag skall motsvara undantagen i art 135 mervärdesskattedirektivet.¹²³ 10 kap

¹²⁰ Aleksandra Bal, 'Demystifying NFTs and VAT' (*news.bloombergtax.com* 9 June 2022) <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/demystifying-nfts-and-vat>> accessed 23 November 2023

¹²¹ Aleksandra Bal, 'Demystifying NFTs and VAT' (*news.bloombergtax.com* 9 June 2022) <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/demystifying-nfts-and-vat>> accessed 23 November 2023

¹²² Aleksandra Bal, 'Demystifying NFTs and VAT' (*news.bloombergtax.com* 9 June 2022) <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/demystifying-nfts-and-vat>> accessed 23 November 2023

¹²³ Prop 2022/23:46 s 421

33§ skall motsvara art 135(1)(b-g) och 10 kap 34§ 1 punkten skall motsvara art 135(1)(e).¹²⁴ Samma resonemang som fördes kring artikel 135 i mervärdesskatt bör kunna appliceras på paragraferna i den svenska mervärdesskattelagen. Paragraf 33§ och 34§ 1p undantar tillhandahållanden av bank och finansieringstjänster, tillhandahållanden som utgör värdepappershandel samt leveranser och tillhandahållanden av tjänster och varor som utgör lagliga betalningsmedel.¹²⁵ Att dessa regleringar, till skillnad från de i mervärdesskattedirektivet angivna artiklarna, skulle innebära tillämplighet av undantagen på NFT-situationer har författaren svårt att se skäl för. Med de formuleringar som angivits i de svenska paragraferna bedöms inte NFT:er i större utsträckning falla in under tillämpningsområdet än vid motsvarande bedömning för artikel 135 i mervärdesskattedirektivet.

Ett definitivt nej till tillämplighet av något av undantagen för alla situationer kan dock inte heller ges, men utgångspunkt bör tas i att undantagen i största utsträckning inte kommer vara tillämpliga.

¹²⁴ Prop 2022/23:46 s 421

¹²⁵ Mervärdesskattelagen 2023:200 10 kap 33-34§ 1p

8 Slutsats

8.1 Tvetydighet råder

Att dra definitiva slutsatser och således även ge definitiva svar på de frågeställningar som uppsatsen ämnar besvara är enligt författarens åsikt inte möjligt. Som rubriken antyder råder trots allt en viss tvetydighet. NFT:er är ett relativt nytt fenomen som till sin natur är säregna och originella i jämförelse mot både övriga kryptovalutor och legala valutor. NFT:er är även komplexa då de skiljer sig åt både i uppbyggnad och användningsområden, med detta menas specifikt att olika NFT:er, trots att de i grunden är samma sorts token, kan ha vitt skilda användningsområden och syften. Det är också denna komplexitet som gör att svaret på den första frågeställningen är svårt att ange som ett generellt svar för alla NFT:er. Som presenterats i kapitel 5, 6 och 7 framstår det dock som relativt ostridigt att det är både den allmänna åsikten och författaren av denna uppsats åsikt att en klassificering som tillhandahållande av elektroniska tjänster bör vara den klassificering som i allmänhet är tillämplig, man kan i princip ange detta som en sorts huvudregel. Till skillnad från hur man bedömt det i länder som Spanien och Belgien menar författaren dock att även en undantagsregel behöver existera. I undantagsfall måste en klassificering som leverans av varor vara möjlig att tillgå, då transaktioner ibland genomförs där en materiell bakomliggande tillgång i en NFT-transaktion onekligen egentligen är det huvudsakliga objektet för transaktionen. Samma resonemang kan egentligen användas för att besvara uppsatsens andra frågeställning, då olika NFT:er nämligen kan behandlas olika beroende på situation. Som tidigare diskuterats så är det karakteristiken av NFT:en samt övriga involverade delar och omständigheter som styr huruvida en NFT ska klassificeras som tillhandahållande av en elektronisk tjänst eller som leverans av en vara med stöd av resonemanget om composite supplies eller vouchers.

Den tredje och sista frågeställningen som ställdes upp i kapitel 1 frågade vilka mervärdesskatterättsliga konsekvenser som skulle resultera beroende på de klassificeringar man kom fram till. Det finns många möjliga konsekvenser av en viss klassificering som denna uppsats varken har lagt fokus på eller utrett. Det som kan sägas, mot bakgrund av den i uppsatsen angivna informationen,

är att rätten att ta ut mervärdesskatt för Sverige skiljer sig åt beroende på om en transaktion klassificeras som en vara eller tjänst. Konsekvenserna av en generell klassificering för alla NFT:er i alla situationer hade enligt författaren blivit att vissa transaktioner hade riskerat att felaktigt undkomma svensk mervärdesskatt. Som exemplifierades i 7.2.3 skulle situationer kunna uppstå då klassificering som en elektronisk tjänst föranleder att Sverige inte ges rätten att ta ut mervärdesskatt vilket en annorlunda klassificering hade medgivit Sverige. Vidare bör anonymitetsaspekten även beaktas vid diskussionen av eventuella konsekvenser, NFT:er är genom sin uppbyggnad redan anonyma, detta sammantaget med att tillhandahållanden som enbart sker elektroniskt gör det ännu lättare att bibehålla anonymitet och således undkomma att betala skatt. Leverans av fysiska varor och en därmed enhetlig klassificering gör denna anonymitet i varje fall lite mer utmanande att bibehålla. Även tanken kring förtäckta transaktioner skulle kunna vara värd att diskutera. Om enbart en klassificering vore möjlig att tillämpa på alla NFT-transaktioner oavsett situation och omständigheter, vore det då inte möjligt för individer att förtäcka en transaktion med materiella tillgångar av substantiellt värde som en transaktion med en NFT och på så sätt slippa betala mervärdesskatt i Sverige? Exempelvis en materiell klocka värd en miljon som kan hämtas ut mot inlösen av en NFT, klockan hämtas ut i Sverige men NFT:en säljs från Danmark, i en sådan situation skulle rätten att ta ut mervärdesskatt undkomma Sverige trots att det verkliga objektet för transaktionen om korrekt klassificerat hade givit Sverige rätten att ta ut mervärdesskatt.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att rättsläget inte på något sätt kan anses vara klart eller tydligt reglerat, varken på EU-nivå eller inom Sverige finns ännu någon lagstiftning överhuvudtaget på plats på området. Men mot bakgrund av det som presenterats och diskuterats i förevarande uppsats kan ändå en del slutsatser dras, inte minst för att fungera som fundament för framtida diskussioner.

8.2 Utblick mot framtiden

Det är onekligen så att lagstiftning i vart fall i någon mån behöver presenteras på området, både inom Sverige och på EU-rättslig nivå. Som tidigare diskuterats bör lämpligtvis transaktioner innehållande NFT:er som huvudregel klassificeras som tillhandahållande av elektroniska tjänster, detta mot bakgrund av dess natur. Författaren anser dock även att alternativa klassificeringar behöver vara möjliga att tillgå i undantagsfall, något som de länder med redan implementerad lagstiftning har missat (se Spanien och Belgien). Med alternativa klassificeringar åsyftas möjligheten att under särskilda omständigheter kunna klassificera en NFT-transaktion som leverans av varor i stället för tillhandahållande av tjänster. Omständigheter som bör föranleda en sådan alternativ klassificering bör vara då det huvudsakliga objektet för en transaktion inte egentligen är en NFT utan en bakomliggande materiell tillgång.

Hur Sverige och EU i framtiden kommer välja att ta sig an denna fråga är svårt att avgöra. NFT:er är ett nytt, relativt outforskat och väldigt spännande fenomen. Onekligen är det också ett område som troligtvis kommer se ett stort engagemang och en omfattande rättslig diskussion både nationellt och på EU-nivå. Om Europas jurister inom en snar framtid lägger fram en EU-harmoniserad lagstiftning på området eller om problemet läggs på is får framtiden utvisa. Med detta sagt blir det oerhört spännande att se vad framtiden håller inom området mervärdesbeskattning av NFT:er.

Källförteckning

Doktrin:

Ahlinder, E. "Rättsvetenskaplig metod – om vikten av att motivera och redovisa sin metod." 1981.

Hellner J, Svensk JuristTidning. "Argumentation de lege ferenda" 1975.

Liehuang Z. "Blockchain Technology in Internet of Things." 2019.

Kaczynski & Duke Kominers, Harvard Business Review. "How NFTs create value" 2021

World Economic Forum and Bain & Co. "Evolution of Non-Fungible Tokens." 2023. [Online] Tillgänglig: [WEF_Evolution_of_NFTs_2023.pdf](https://www3.weforum.org/docs/WEF_Evolution_of_NFTs_2023.pdf).

European Union Blockchain Forum. "Demystifying Non-Fungible Tokens (NFTs)." 2021. [Online] Tillgänglig: [DemystifyingNFTs_November%202021_0.pdf](https://www.eublockchainforum.eu/sites/default/files/reports/DemystifyingNFTs_November%202021_0.pdf).

Kleerup J, Kristoffersson E & Öberg J. "Mervärdesskatt I teori och praktik." Åttonde uppl. 2023.

Melz & Kristofferson. "Mervärdesskatt: en introduktion." 2023.

Sandberg Nilsson & Westfahl. "Mervärdesskattens grunder." 2023.

EU VAT Committee. "Working Paper 1060 - Concerning the Application of EU VAT Provisions." 2023.

Linders A. "Nya Mervärdesskatteregler om omsättningsland för elektroniska tjänster." Svensk Skattetidning 2014:2.

Gorea K & Biba M. "Usage of Non-Fungible Tokens in Property Registration: A case study for Albania." 2022.

Bokelund Svensson U. "Moms: praktisk handbok i mervärdesskatt." 2023.

Matesanz F, Kluwer International Tax Blog. "The Spanish Tax Administration clarifies the VAT treatment of the supply of NFTs." (2022)(<https://kluwertaxblog.com/2022/05/30/the-spanish-tax-administration-clarifies-the-vat-treatment-of-the-supply-of-nfts/>).

Laura Alarcón Díaz. "The VAT Treatment of NFTs in the European Union." 2023. [Online] Tillgänglig: [The VAT Treatment of NFTs in the European Union - IBFD](<https://www.ibfd.org/sites/default/files/2023-06/european-union-the-vat-treatment-of-nfts-in-the-european-union-ibfd.pdf>).

Aleksandra Bal. "Demystifying NFTs and VAT." 9 June 2022. [Online] Tillgänglig: [Demystifying NFTs and VAT - Bloomberg Tax](<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/demystifying-nfts-and-vat>).

Brambilla Hall S & Baier-Lentz M, World Economic Forum. "What play-to-earn games mean for the economy - and metaverse." 2021

Internetkällor:

DecentraHub. "11 Similarities and Differences between Cryptocurrency and Fiat Currency." [Online] Tillgänglig: [decentrahub.io](<https://decentrahub.io>).

Ethereum.org. "Non-Fungible Tokens (NFT)." 2021. [Online] Tillgänglig: [Non-fungible tokens (NFT) | ethereum.org](<https://ethereum.org/en/nft/>).

IDG:s ordlista. "Fungibilitet."

Bolagsverket. "Om blockkedjor."

Skatteverket. "Vara eller tjänst? | Rättslig vägledning."

OpenSea. "Everything You Need to Know About NFT Burning."

Konsumenternas & Nordea. "Vad är lagfart?" och "Hur mycket kostar den?"

Investopedia. "Non-Fungible Token (NFT): What It Means and How It Works" by Rakesh Sharma. 2023.

Rättsfall:

C-349/96, CJEU, judgment of 25 February 1999, Card Protection Plan (EU:C:1999:93).

C-461/12, CJEU, judgment of 24 October 2013, Granton Advertising BV (EU:C:2013:700)

C-264/14, Förslag till avgörande av Generaladvokat Kokott, levererat 16 juli 2015, (EU:C:2015:498)

C-497/09, CJEU, judgment of 10 march 2011, Finanzamt Burgdorf (EU:C:2011:135)

C-499/09, CJEU, judgment of 10 march 2011, Cinemaxx Entertainment GmbH & co KG (EU:C:2011:135)

C-501/09, CJEU, judgment of 10 march 2011, Lothar Lothmeyer (EU:C:2011:135)

C-502/09, CJEU, judgment of 10 march 2011, Fleischerei Nier GmbH & co KG (EU:C:2011:135)

HFD 2012 ref 30

Lagstiftning:

Mervärdesskattelagen (2023:200).

Regeringen. "Proposition 2022/23:46."

Rådets genomförandeförordning nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Dirección General de Tributos. "Bindande beslut V0482-22 av den 10 mars 2022."

European Commission. "Taxable Transactions." [Online] Tillgänglig: [Taxable Transactions](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxable-transactions_en).

European Securities and Markets Authority. "Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCA)." [Online] Tillgänglig: [ESMA - Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCA)](<https://www.esma.europa.eu/esmas-activities/digital-finance-and-innovation/markets-crypto-assets-regulation-mica>).

Belgiens Federala Offentliga sektor Finans. "Skatteregler för kryptovalutor och NFT:er." 2022.

Norges Skatteetaten. "NFT - The Norwegian Tax Administration."

Publications fiscales internationales. "Circular Nr. 787, Registreringsskyldigheter, Myndigheter för fastigheter och mervärd-esskatt, Transaktioner rörande virtuella valutor." 2018.

Direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.