

Mervärdesskatteplikt för tjänster tillhandahållna av privatpersoner via sociala nätverk

- en analys ur neutralitetsperspektiv

Giuliano Lino Heiven

Kandidatuppsats i handelsrätt

[skatterätt]

VT2012

Handledare

Oskar Henkow



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Ämne Bakgrund	1
1.2 Syfte och frågeställning	3
1.3 Avgränsning.....	5
1.4 Metod och material	5
1.5 Disposition	9
2. Neutralitet	11
2.1 Mervärdesskattesystemets funktion	11
2.1.1 Grundläggande princip	111
2.2 Neutralitet i ett relativt perspektiv	13
2.3 Kommentar	15
3. Beskattningsbar person	17
3.1 EU-rätt	17
3.1.1 Begreppet Beskattningsbar person.....	17
3.1.2 Begreppet Ekonomisk verksamhet	18
3.1.4Aktivt vidta åtgärder	19
3.2 Svenska mervärdesskattelagen	20
3.2.1 Yrkesmässighetsbedömningen.....	20
3.2.2 Utvidgningsregeln.....	21
3.2.2.1 Gränsbeloppet	22
3.2.2.2 Omsättningströskeln	22
3.2.3 ML:s konformitet med EU rätten.....	23
3.3 Sammanfattning	24
3.4 Kommentar	24
4. Omsättning	25

4.1	Inledning	25
4.1.1	Ömsesidiga åtaganden	25
4.1.2	Rätt pris.....	25
4.1.3	Kollektiva tjänster.....	26
4.1.4	Direkt konkurrerande omsättning	27
4.2	Kommentar	28
5.	Omsättning	29
5.1	Inledning	29
5.1.1	Vad innebär förmedling	29
5.1.2	Förmedling åt annans räkning.....	30
5.1.3	Förmedling i eget namn för annans räkning	30
5.2	Kommentar	32
6.	Utvärdering	33
6.1	Analys	33
6.2	Slutsats.....	35

Sammanfattning

Uppsatsens huvudsakliga syfte är att utreda om det med härledning till EU-rätten och EUD:s rättspraxis kan utrönas en gränsdragning för när en privatperson tillhandahåller tjänster kan anses göra detta i egenskap av en beskattningsbar person och följaktligen faller transaktionen under mervärdesskatterättens tillämpningsområde. Utredningens analytiska utgångspunkt utgår från det ekonomiska samlingsbegreppet *collaborative consumption*. Benämningen beskriver en ekonomisk modell vilket grundar sig på att samordna privatpersoners tillgångar och konsumtionsbehov genom ett socialt nätverk på Internet varigenom privatpersoner omsätter tjänster på denna utpräglade marknadsplats. Denna form av ekonomisk aktivitet mellan privatpersoner ger upphov till en annalkande utmaning för mervärdesskatterätten. Nämligen om denna omsättning av tjänster utförda av privatpersoner faller under mervärdesskatterättens tillämpningsområde.

I hänseende till utredningens syfte att besvara ovanstående frågeställning tolkas EU rätten och EU-Domstolens praxis i ljuset av skatteneutralitetsprincipen. Denna grundläggande princip genomsyrar hela mervärdesskatteområdet med beaktande av att upprätthålla mervärdesskattesystemets funktion som en generell skatt på privat konsumtion. Mervärdesskattens generella karaktär förutsätter villkorslöst att jämförbara tjänster som tillhandahålls under jämförbara förhållanden av jämförbara aktörer behandlas lika oavsett vem tillhandahållaren är, dvs. företagare eller privatperson. Den generella slutsats som kan dras vid gränsdragning för att särskilja när en person tillhandahåller tjänster i egenskap av beskattningsbar person, utanför den privata sfären, är det av stor vikt att fastställa om vederbörande aktivt vidtar sådana handlingar som karakteristiskt vidtas av företagare för att tillhandahålla tjänster.

Vid en motsvarande bedömning enligt den svenska mervärdesskatterätten, ML, återfinns en diskrepans när en privatperson ska anses vara en beskattningsbar person. ML uppställer ett omsättningskrav för att transaktionerna ska anses ske i yrkesmässig verksamhet. Omsättningskravet i kombination med den ovannämnda verksamheten möjliggör att dessa tjänster mellan privatpersoner omsätts i stor omfattning vilka undgår mervärdesbeskattning. Detta åskådliggör att omsättningskravet utgör en neutralitetsbrist och ett systemfel i ML vilket står i direkt strid med EU rätten och skatteneutralitetsprincipen.

Summary in English

This essay's main purpose is to examine when a private individual, who provides services, can be considered to do this as a taxable person and therefore falls under the scope of VAT. This survey's analytical starting point is based on the economic concept collaborative consumption. The term describes an economic model which is based on the coordination of individuals' consumption needs through a social networking site on the Internet whereby private sales of services on this distinctive marketplace occurs. This form of economic activity between private individuals gives rise to a looming challenge to the field of VAT law. Namely the establishment if these supplies of services provided by individuals are subject to VAT. In regard to the thesis aim to answer the above question, EU law and European Court's case law is read and interpreted in light of fiscal neutrality to ascertain the limits of when a person providing services may fall under the scope of VAT and be considered to do this as a taxable person.

The fundamental principle of fiscal neutrality pervades the entire field of VAT with regard to the maintenance of the VAT system as a general tax on private consumption. The general character of VAT unconditionally assumes that comparable services under comparable conditions provided by comparable persons are treated equally regardless of who the provider is, ie. by a registered business or by an individual. The general conclusion to be drawn to distinguish when an individual providing services can be considered to do this as a taxable person, outside the private sphere, it is of decisive importance to determine if he is actively taking such actions as characteristically taken by taxable persons in order to provide services.

According to the corresponding assessment of the Swedish VAT law, ML, a discrepancy is found when a private person shall be considered as a taxable person. ML imposes a revenue requirement for transactions to be subject for VAT purposes. The revenue requirement in combination with the aforementioned economic activities occurring in the social network enables that a broad scope of these services falls outside the scope of VAT. The current requirement reveals a lack of fiscal neutrality in Swedish VAT law which is in direct contravention of EU VAT law and the fundamental principle of fiscal neutrality.

Förkortningar

Ds	Departements skrivelse
EUD	EU-Domstolen
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
ML	Mervärdesskattelagen
SFS	Svensk författningssamling
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar

1. Inledning

1.1 Ämne | Bakgrund

Ämnet i denna uppsats behandlar en annalkande utmaning för mervärdesskatterätten när privatpersoner på Internet genom sociala nätverk ingår avtal om att utföra fysiska tjänster, dvs. tillhandahåller sin egen arbetskraft såsom att måla staket, lägga golv, städa hemmet, krasa i trädgårdslandet med mera. Utmaningen föreligger i att dessa personer rör sig i en gråzon, utanför en traditionell och ekonomisk föreställning om att göra detta i form av företag och företagare. Mervärdesskatterätten har som sin utgångspunkt utgått från denna traditionella föreställning att den som erbjuder och omsätter tjänster på en kommersiell marknad gör det i former av företagsverksamhet. Idagsläget tillhör det vardagen att personer i en allt större utsträckning interagerar och ingår avtalssituationer med hjälp av Internet och sociala nätverk inom de flesta områden. Som tekniskt hjälpmedel har Internet i många hänseenden transformerat traditionella affärsstrukturer och sänkt transaktionskostnader av att ingå ett avtal om köp av en vara eller en tjänst.

Den ovannämnda annalkande utmaning för mervärdesskattesystemet i detta sammanhang med sociala nätverk, som förstås med att det utgörs av en webbplats med anslutna medlemmar, kan sägas vara hur en person ska behandlas i mervärdesskattehänseende när vederbörande befinner sig utanför den traditionella föreställningen om att vara företagare och tillhandahåller tjänster på en utpräglad marknadsplats. Under de senaste årens utveckling på området e-handel (e-commerce) och sociala nätverk har det på den europeiska marknaden växt fram företag som på sätt och vis tänjer och i många fall suddar ut gränserna i den ovannämnda traditionella föreställningen om vart kommersiella aktiviteter och transaktioner omsätts och vilka aktörerna är. Förändringen som sätter den traditionella föreställningen i en gråzon är att som konsument istället för att vända sig till ett företag nu istället kan vända sig till en webbplats med anslutna medlemmar, sociala nätverk, och där konsumera tjänsten som tillhandahålls av privatpersoner. Detta till ett lägre pris än vad det hade kostat i det "normala" traditionella tillvägagångssättet att konsumera motsvarande tjänst av ett registrerat skattepliktigt företag.

Det finns flertal snabbväxande entreprenörsföretag som hittat sin egen nisch på marknaden och driver en specifik webbplats som riktar sig till att omsätta privatpersoners tillgångar. Det rör sig om webbplatser som har inriktat sin ekonomiska modell och verksamhet att sammanföra privatpersoners utbud och efterfrågan, t.ex. att privatpersoner mot ersättning kan tjäna pengar genom att hyra ut sin bostad eller ett extra rum till andra per-

soner på resande fot¹, till att hyra ut sin bil i en bilpool², till att tillhandahålla sin egen arbetskraft mot ersättning³, vilket behandlas i denna uppsats. I den ekonomiska teoribildningen har dessa ekonomiska aktiviteter som försiggår genom webbplatsen givits samlingsbegreppet *Collaborative Consumption*. Begreppet tar fasta på och beskriver ekonomiska aktiviteter där det sker en samverkande konsumtion mellan privatpersoners konsumtionsbehov och tillgångar genom att dessa personer sammanförs till en webbplats som möjliggör interaktionen och transaktionen.⁴ Fenomenet är inte nytt att personer utanför en företagsfär handlar med varandra utan de IT-tekniska medlen och affärsmodeller har däremot effektiviserat sättet att bedriva dessa aktiviteter i en stor skala som innan inte har varit möjligt.⁵

I Sverige, med säte i Malmö, grundades sommaren 2011 webbplatsen www.Hinnerdu.se som av företagets VD i en artikel i Di den 8 februari 2012 beskriver företagets idé som "ett Blocket för privata ärenden." Företagets verksamhet utgör en motsvarighet till Blocket men att det är tjänster som förmedlas istället för prylar. Företaget har även startat upp en motsvarighet i Danmark och vad som framkommer i en intervju med företagets VD i Sydsvenskan Näringsliv den 24 mars 2012 finns 4000 medlemmar och varje vecka förmedlas ett hundratals uppdrag. För att kunna tillhandahålla och/eller köpa en tjänst krävs det att personen ifråga registrerar sig som medlem.

Transaktionshändelsen på webbplatsen är följande, person som vill ha en specifik tjänst utförd publicerar en förfrågan på webbplatsen varefter personer som vill tillhandahålla tjänsten besvarar genom att acceptera köparens förfrågan eller kan framlägga sitt bud och villkor.⁶ Företaget som driver webbplatsen tar ut en förmedlingsavgift, provision, på den erlagda ersättningen för den tillhandahållna tjänsten. Förmedlingsavgiften är mervär-

1 Se bl.a. www.airbnb.com, av intresse sök på Köpenhamn och Stockholm. Utan att gå in närmre på omständigheterna och en mer genomgående rättsutredning och analys, rör det sig ifrågovarande situation om att privatpersoner bedriver sådan uthyrningsverksamhet av logi som är nära anknutet till hotellrörelse och står i direkt konkurrens med sådan verksamhet.

2 Se bl.a. www.whipcar.com, verksamheten är etablerad i Storbritannien. Mig veterligen finns för tillfället inte en följande motsvarighet i Sverige där en privatperson hyr ut sin privata bil på samma sätt. Antar att det är inte så att alla affärsmodeller passar överallt utan att här spelar övergripande normer, värderingar och sociala strukturen en roll om en affärsmodell blir vinstbärande i ett land och inom ett område.

3 I Sverige återfinns www.hinnerdu.se, som närmre behandlas i denna uppsats detta p.g.a. att det finns i mervärdeskattesammanhang ett tillräckligt direkt samband mellan ersättning och konsumtion mellan alla tre aktörerna, se mer om detta i kapitel 4. En liknande webbplats är www.grannar.se, så som jag har förstått enligt uppgifter på deras hemsida så utgår ingen provisionsavgift på den tillhandahållna tjänsten mellan privatpersoner utan verksamheten finansierar sig genom försäljning av olika kringtjänster.

4 Botsman,R., Rogers,R., What's Mine Is Yours – How Collaborative Consumption is changing the way we live, HarperCollins, 2011, sid xiv – xviii. Boken är en välrenommerad bok på e-handelsområdet. Den framställer ur företagsekonomiskt perspektiv en beskrivning av de grundläggande elementen för dessa olika affärsmodeller som kan samlas under begreppet collaborative consumption. Personligen tycker jag att det är en väldigt insiktsfull bok som tar fasta på de nya e-handelsföretagen som andas en frisk morgonluft vad gäller affärsverksamhet.

5 Ibid.

6 Di den 8 februari 2012, "Hjälpande hand på nätet." Se även företagets hemsida www.Hinnerdu.se

desskattepliktig⁷ men den utgör endast en bråkdel av den totala omsättningen av de tjänster som omsätts. Omsättningen av de tjänster som tillhandahålls av utförarna undgår mervärdesbeskattning till följd av att dessa tillhandahållanden enligt den svenska mervärdeskattelagen (1994:200), ML, 4 kap 1 § första och andra punkterna faller utanför mervärdeskatterättens tillämpningsområde på den grunden att ersättningen för omsättningen under ett beskattningsår understiger gränsbeloppet om 30 000 SEK.

Svenska mervärdeskattelagen grundar sig på Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdeskatt (mervärdeskattedirektivet)⁸. Med det ska förstås att mervärdeskattedirektivets bestämmelser och det syfte och mål mervärdeskattedirektivet ska uppnå har implementerats och införlivats i svensk skatterätt och följaktligen ska så långt möjligt överensstämma med direktivet. Inom EU-rätten tillhör mervärdeskatten det harmoniserade området vilket betyder att mervärdeskattedirektivet ska tillämpas enhetligt på den europeiska marknaden, detta till följd av att säkerställa och upprätthålla en hög legitimitet för ett gemensamt mervärdeskattesystem.

Utmaningen ligger i första hand hur dessa transaktionshändelser ska behandlas utifrån det gemenskapsrättsliga mervärdeskattedirektivet, nämligen om dessa tillhandahållanden som utförs av privatpersoner faller under mervärdeskatterättens tillämpningsområde I andra hand ligger utmaningen att det föreligger en diskrepans vid motsvarande bedömning enligt de svenska bestämmelserna.

1.2 Syfte | Frågeställning

Mervärdeskatterätten genomsyras av principen om skatteneutralitet vilket ska beaktas vid bedömning av en given situation. Samtidigt som omständigheterna för en given transaktionshändelse ska bedömningsavgöras mot innebörden och innehållet av en bestämmelse är det likväl viktigt att ha i åtanke att beakta den givna situationen mot bakgrund till mervärdeskatterättens systematik och funktion. Som en illustrativ framställning av skatteneutralitetsprincipen kan principen sägas utgöra kittet som sammanfogar och håller ihop mervärdeskatterätten och således utgör den inre kärnan i mervärdeskatterättens uppbyggnad. Såsom mervärdeskatterätten till sin funktion ska beskatta all privat konsumtion skulle kunna påpekas att neutralitetsprincipens funktion är att säkerställa en lika-behandling av mervärdeskattepliktiga transaktioner.

7.Förmedling av tjänster är inte undantagna mervärdesbeskattning även om den bakomliggande transaktionen ifrågasättande situation är undantagen. Varor och tjänster undantagna mervärdeskatt framgår tydligt av mervärdeskattelagen. Webbplatsleverantörens förmedling av tjänster uppfyller de uppställda kriterierna i 1 kap. 1 § 1 p. i ML, samt det att förmedling av tjänster är inte uppräknade i 3 kap. ML över de tjänster som är undantagna mervärdeskatt. Jfr även SKV Handledning för mervärdeskatt 2011 del 1 avsnitt 5.3.1.5 Lotterier, spel m.m., s.110, om att förmedlingsavgift eller provision är mervärdeskattepliktig även om den bakomliggande transaktionen, spel och lotter, i sig är undantagna.

8.Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdeskatt, hädanefter mervärdeskattedirektivet. Mervärdeskattedirektivet ersatte den 1 januari 2007 EG:s första mervärdeskattedirektiv 67/227/EEG (första direktivet) och EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv 77/388/EEG. Sjätte direktivet ersatte i sin tur 1977 EG:s andra mervärdeskattedirektiv 67/228/EEG.

I detta hänseende ska det påpekas att neutralitetsbrister förekommer och vad gäller lika-behandling kan det i många fall vara svårt att dra en klar skiljelinje om neutralitetsbrister-na föreligger på grund av rättspolitiska skäl eller av juridiska skäl (se vidare i 2.1.1 och 2.2).⁹

Personerna som tillhandahåller de ifrågavarande tjänsterna genom webbplatsen är, vilket förutsätts till största delen, inte registrerade företagare och kanske uttryckligen inte uppfattar sig själva som om de utför tjänsten i egenskap av en företagare skattskyldig för mervärdesskatt. Mot bakgrund av detta och med beaktande av principen om skatteneutralitet är syftet med denna uppsats att utreda om det enligt EU-rätten och med härledning från EUD:s rättspraxis närmre kan klargöras vart gränsdragningen går när en person ska anses tillhandahålla en tjänst i egenskap av en mervärdesskatterättslig beskattningsbar person respektive tillhandahålla en tjänst i egenskap av privatperson. Med härledning härav är huvudfrågeställningen;

i) När blir transaktioner företagna mellan privatpersoner mervärdesskattepliktiga?

Syftet med frågeställningen är således att med härledning av EUD:s rättspraxis försöka utröna en skiljelinje som för mervärdesskatt hänseende här behövs förtydligas och preciseras när en person kan anses röra sig i en kommersiell sfär eller i en privat sfär. Försöket att besvara frågan huruvida en person uppfyller villkoren för beskattningsbar person understöds resonemanget i ljuset av skatteneutralitetsprincipen.

Som har nämnts ovan och vilket närmre behandlas i uppsatsen framkommer det att de svenska bestämmelserna inte i alla delar överensstämmer med direktivets bestämmelser. Det må vara så att vid en första anblick kan gränsbeloppet i 4 kap 1 § 2 p. ML uppfattas, vid bedömning om skattskyldighet, utgöra en liten betydelselös beloppsgräns som inte borde ge upphov till någon nämnvärd ofördelaktig konkurrenspåverkan på en marknad. Denna uppfattning bygger på en slutsats om varje individ bedöms självständigt utan att prövas och bedömas mot bakgrund av omständigheterna för övrigt i sammanhanget. Sätts däremot resultatet av dessa transaktioner i sitt sammanhang, nämligen att varje persons tillhandahållande av tjänster utgör en vinstgenererande beståndsdel i en näringsverksamhet, att de har en kommersiell karaktär och utförs i ett kommersiellt syfte, är frågan huruvida gränsbeloppet är förenligt med mervärdesskattesystemet och dess principer. Gränsbeloppet i kombination med webbplatsleverantörens verksamhet medför de facto att det sker en stor omfattning av tjänster som undgår mervärdesbeskattning. Detta ger följande frågeställningar;

ii) vilken inverkan kan tillämpningen av gränsbeloppet ge upphov till på skatteneutralitetsprincipen, och
iii) är gränsbeloppet i 4 kap 1 § 2 p. ML oförenligt med mervärdesskattedirektivet,

⁹ Som exempel på rättspolitiska skäl kan nämnas att vissa varor och tjänster är undantagna mervärdesbeskattning, samt att vissa varor och tjänster beläggs med en mindre skattesats.

Syftet med de två ovanstående frågeställningarna är att belysa om gränsbeloppet i första hand kan ge upphov till en oförutsedd skattekonsekvens när gränsbeloppet, i den ifrågasvarande situationen med de it-tekniska medierna, inom ramen för en affärsdriven verksamhet kan kanalisera, organisera och administrera tjänster under gränsbeloppet i en stor skala med betydande resultat än vad som kunnat förutses inträffa. Dels att tillämpningen av gränsbeloppet i detta sammanhang påverkar neutraliteten. I andra hand ska belysas om gränsbeloppet är en efterhängande otidsenlig administrativ bestämmelse. Angående påpekandet att gränsbeloppet antyds vara otidsenlig är utgångspunkten gränsbeloppets historiska koppling till att underlätta den administrativa bördan för skattemyndigheten och härmed kopplas till att den gällde för sin tid och för de förhållanden som rådde då. Dagens tekniska möjligheter skiljer sig oerhört från ett par decennier tillbaks och det gäller även skattemyndighetens möjligheter att spåra och kontrollera transaktionsändelser. I detta hänseende ska det beaktas att när lagstiftaren stiftar lag utgår denne från en vid varje given tid en generell uppfattning om samhällsstrukturen och stiftar lagar som ska spegla spelreglerna för marknaden för denna speglade tid. Därtill borde även detta synsätt gälla gränsbeloppet.

Det ska även beaktas att medlemsstaterna har förhandlat fram omsättningströsklar som gäller för när småföretag ska bli mervärdesskattepliktiga för sin omsättning. Men det som ska belysas i denna uppsats är, som nämnts ovan, att tillämpningen av gränsbeloppet hamnar i en gråzon när tillhandahållanden av tjänster utförs av privatpersoner som genomförs via sociala nätverk och att det via de sociala nätverken möjliggörs att totalt sett blir omfattningen av dessa tillhandahållandens omsättning stor.

1.3 Avgränsningar

I första hand görs avgränsningen i att frågan behandlar endast mervärdesskatterätten och de grundläggande kriterierna vad som utgör en mervärdesskattepliktig transaktion. Avgränsningen häri ligger i att begreppen neutralitet, beskattningsbar person, ekonomisk verksamhet, ersättning, konsumtion, omsättning och förmedlingsverksamhet behandlas på sådant sätt att det ska underbygga uppsatsens syfte och ändamål. Undantagsbestämmelser för småföretag behandlas inte då uppsatsens mål är att utifrån perspektivet om skatteneutralitet försöka uttröna en grundläggande förutsättning och tillämpning av mervärdesskatterätten när en person kan anses agera i egenskap av beskattningsbar person.

Skattekonsekvenser vad gäller området för den direkta beskattningen, såsom inkomstbeskattning och arbetsgivaravgifter behandlas inte men är av stort intresse. Häri ligger frågor som t.ex. finns det säkerhet att de personer som utför tjänster verkligen betalar inkomstskatt och arbetsgivaravgifter. Redan efter det att en person får minst 1 000 Kr i ersättning för en utförd tjänst inträder skattskyldigheten. Andra frågor av intresse är att dessa webbplatser öppnar upp för omsättning av svart arbetskraft i en större skala.

1.4 Metod och material

Uppsatsen tillämpar traditionell juridisk metod med vilket det förstås att rättskällorna för rättsutredningen utgörs av lagtext, förarbete, preambeln för EU-rätten, rättspraxis och doktrin. Nedan redogörs för EU-rätten och dess tolkningsmetoder för att ge läsaren en

bakgrund om vilka metodologiska övervägande som ligger till grund för uppsatsen då både EU-rätt och svensk rätt behandlas och hur dessa står i förhållande till varandra.

Mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG är i direktivform. Om direktiv stadgas i artikel 288 tredje stycket FEUF¹⁰ att ett direktiv ska med avseende på det resultat som ska uppnås vara bindande för varje medlemsstat till vilken den är riktad och för genomförandet av ett direktiv är det upp till varje medlemsstat att bestämma form och tillvägagångssätt. Direktiv kan sägas motsvara en form av indirekt lagstiftning av EU-rätten.¹¹ Direktivformen innebär att det inte, såsom med fördrag, är EU-rätten som sådan som ska tillämpas i ett konkret fall utan att EU-rätten ska få genomslag att den påverkar innehållet i medlemsstatens inhemska rättsordning.¹²

Till mervärdesskattedirektiv återfinns tillämpningsföreskrifter i förordningsform för att säkerställa en enhetlig tillämpning.¹³ Av artikel 113 FEUF framkommer det att mervärdesskatteområdet tillhör det harmoniserade lagstiftningsområdet för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och för att undvika snedvridning av konkurrensen.¹⁴

De förekommande tolkningsmetoder för EU-rätten är följande: textuell, kontextuell, historisk och teleologisk tolkning.¹⁵ En tolkning av en bestämmelse börjar med att tolka dess språkliga och grammatiska betydelse.¹⁶

Med hänsyn till olika språkversioner ska gemenskapsrättsliga begrepp och termer vara autonoma med en innebörd och ett innehåll som tolkas i sitt gemenskapsrättsliga sammanhang.¹⁷ När EU-rättsliga begrepp och termer är oklara eller har olika betydelser beroende på språkversion är kontextuell tolkning av särskild stor betydelse till hjälp för att klargöra bestämmelsens syfte i sitt sammanhang. I målet C-338/95 uttalade Generaladvokaten följande;

"slutligen måste varje gemenskapsrättslig bestämmelse sättas in i sitt sammanhang och tolkas mot bakgrund av gemenskapsrätten som helhet, med hänsyn tagen till gemenskapsrättens syften och dess utvecklingsstadium vid den tidpunkt då den ifrågavarande bestämmelsen skall tillämpas".¹⁸

¹⁰ Europeiska unionens funktionssätt, EUT C83/47

¹¹ Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.6

¹² Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.9.3

¹³ Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Se även Rendahl, P., Skattenytt nr 12 2011 s.876

¹⁴ Se även övervägandet i stycke 4 i preambeln till mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG. Principerna för den inre marknads funktion återfinns i art. 26 FEUF.

¹⁵ Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.10.1. Se även Ben Terra, Julie Kajus, Introduction to European VAT, Chapter 6. Methods of Interpretation. Se även Forssén, B., avsnitt 1.2.6

¹⁶ I mål C-15/60, Simon, sid 125, anförde EUD att tolkningen av en regel ska börja med ordalydelsens omfattning och ge det en mening som grundar sig på en bokstavlig och logisk mening. Se Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.10.2. Se även Ben Terra, Julie Kajus, Introduction, Chapter 6. 3.3

¹⁷ Terra,B., Kajus,J., Introduction, Chapter 6.3.3. Se även förslag till avgörande i mål C-102/86, Apple and Pear Development Council, sid 1458

¹⁸ Förslag till avgörande i mål C-338/95, Wiener S.I., p.57. Se även Terra,B., Kajus,J., Introduction, Chapter 6.3 samt 6.3.4. Jfr även Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.10.3

Teleologisk tolkningsmetod innebär att försöka utröna lagens anda, detta med härledning av syftet bakom reglerna och de fördragsslutande parternas avsikt. Till vägledning för att utröna och tolka lagens anda och parternas avsikt är preambeln i ett direktiv, som förekommer innan de föreskrivna artiklarna, av avgörande betydelse.¹⁹ EUD har konstaterat att tillämpningsområdet för en bestämmelse ska fastställas i ljuset av sitt syfte, vilket framgår av övervägandet till preambeln.²⁰ Kristina Ståhl m.fl. menar "att den teleologiska metoden är huvudmetoden och att EUD använder rättsaktens text, kontext och historia bara för att vinna kunskap om ändamålet med densamma".²¹ Ben Terra och Julie Kajus påpekar att den teleologiska tolkningsmetoden tillämpas oftast av EUD, att det framkommer av EUD:s fasta rättspraxis att varje gemenskapsrättslig bestämmelse ska tolkas mot bakgrund av bestämmelserna i gemenskapsrätten som helhet med hänsyn tagen till dess syften.²²

Supplementära tolkningsprinciper innebär att EUD använder vissa allmänna rättsgrundsatsar, såsom rättssäkerhetsprincipen, likabehandlingsprincipen och proportionalitetsprincipen. På mervärdesskatteområdet har EUD tillämpat neutralitetsprincipen som enligt EUD innehåller principen om likabehandling (se nedan avsnitt 2.2 och NCC-målet).²³

EU-konform tolkning innebär att implementerade direktivbestämmelser ska tillämpas på samma sätt i samtliga medlemsstater. Det innebär att nationella regler som är en följd av ett direktiv ska tolkas i enlighet med direktivet.²⁴ Oavsett om det i nationell rätt har antagits bestämmelser före eller efter ett direktivs tillkomst, är den nationella domstolen skyldig i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås.²⁵ Nationella domstolar är skyldiga att göra en direktivkonform tolkning av nationell lagstiftning oberoende av om detta medför nackdelar för enskilda eller ej.²⁶

Det som sätter gränsen för EU-rätts konformtolkning är nationella tolkningsprinciper, t.ex. legalitetsprincipen, och principen om direktivens direkta effekt²⁷ innebär att en direktivbestämmelse inte kan tillämpas i strid med svensk rätt till nackdel för den en-

19 Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.10.5. EU-rätten tillämpar inte förarbeten vid lagstiftning utan de överväganden som kommer till uttryck i preambeln kan jämföras med svenska förarbeten.

20 Mål C-327/97, Jürgen Dudda, p.22.

21 Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.10.5

22 Terra, B., Kajus, J., Introduction, Chapter 6.3.5

23 Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.10.6

24 Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.9.4

25 Mål C-106/89, Marleasing, p. 8. Jfr även mål C-371/02, Björnekulla, vart domstolen i p.13 anger att konform tolkning bör ske även om det i en nationell lags förarbeten finns upplysningar om motsatt innebörd och hur lagen ska tolkas.

26 Förslag till avgörande i mål C-369/04, Hutchison 3G m.fl, p.147

²⁷ Enligt EUD:s praxis ska en direktivbestämmelse för att erhålla direkt effekt vara tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att som sådan tillämpas i nationell domstol. Direkt effekt av en direktivbestämmelse innebär att regeln ger upphov till vissa rättigheter och skyldigheter som den enskild kan åberopa mot staten, dvs. vertikal effekt. Se Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.9.3. Se även Forssén, B., avsnitt 1.2.5

skilde.²⁸ Direkt effekt kan således inte tillämpas när det inte finns ett direkt lagstöd för det i svensk rätt.²⁹ Det är inte alla direktiv bestämmelser som uppfyller kraven för direkt effekt. Av EUD har flera av mervärdesskattedirektivets bestämmelser tillmätts direkt effekt.³⁰

Mina metodologiska övervägande i denna uppsats är följande att frågeställningarna ska bedömas och avgöras mot bakgrund av mervärdesskatterättens principiella konstruktion, systematik och funktion. Traditionell juridisk metod tillämpas för att angripa frågeställningarna. För att utvärdera gällande rätt i förhållande till frågeställningarna och mervärdesskattesystemet används neutralitetsprincipen där gällande rätt tolkas i ljuset av neutralitetsprincipen.

I detta sammanhang ska nämnas att en diskussion om skatteneutralitet och att principen innehåller den grundläggande principen om likabehandling kan utfallet av bedömningen av en situation inte vara helt givet ur juridisk synpunkt. Med detta ska förstås att i vissa avseenden kan diskussionen och utfallet av en given situationen även omfatta en dimension av rättspolitisk karaktär som övervältrar den rent juridiska karaktären av att neutralitetsbrister föreligger.³¹ Detta kan belysas när gränsbeloppet i 4 kap 1 § 2 p ML diskuteras i förhållande till mervärdesskattesystemets inre kärna, neutralitet och likabehandling. En rättspolitisk karaktär kan förstås med att diskussionen och frågan om bristfällig neutralitet och likabehandling i slutändan avgörs av rättspolitiska skäl då det är lagstiftaren som stiftar lag och rättsinstitutionerna tillämpar lagen.

Urvalet av material utgår från EUD:s rättspraxis på mervärdesskatteområdet. EUD:s roll är att tolka EU-rätten medan de nationella domstolarnas roll är att tillämpa EU-rätten på det konkreta fallet.³² Förutom Domstolens yttranden hänvisas också till Generaladvokatens yttranden. Generaladvokatens förslag till avgörande har inte den formella prejudicerande verkan såsom EUD:s uttalanden. Med hänsyn till att Generaladvokaten först behandlar målet innan det kommer till EUD och det att denne gör en mer ingående rättsutredning och att EUD beaktar dennes resonemang har således Generaladvokatens beredning av målet en viss form av rättslig argumentations tyngd. I de fall när EUD hänvisar till Generaladvokatens yttranden har det stor tyngd.³³

28 Kristoffersson, E., Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, Svensk skattetidning 2011:10, s.835-849, avsnitt 5. Artikeln beskriver även det svenska rättskällevärdet mellan de olika domstolinstansernas avgörande och ger en beskrivning mellan rättspraxis och prejudikat. Kristoffersson är av den uppfattningen att i instanserna upp till KR rör det sig om rättspraxis, att rätt skippas och det bör följas. I HFD/HD skapas rätten och ska följas. Besluten här är prejudicerande och utgör prejudikat.

²⁹ Med detta menas att staten är förhindrad att återropa omvänd vertikal effekt, se Forssén, B., avsnitt 2.3.1 som hänvisar till målen C-80/86, Kolpinghuis och C-168/95, Arcaro.

30 Ståhl, K., m.fl., Förlag, avsnitt 2.9.3

³¹ Detta lyfte min handledare Oskar Henkow upp med mig när vi diskuterade likabehandling och neutralitet, att det i juridisk mening kan konstateras att det föreligger brist i likabehandling men att det finns en rättspolitisk karaktär vilket resulterar i att bristen accepteras och fortsätter. Se vidare i avsnitt 2.11 och 2.2. Ett rättsfall som skildrar en rättspolitisk karaktär är målet C-36/99, Ideal tourisme

32 A.a., avsnitt 5

33 Ståhl, K., m.fl., avsnitt 2.10.1

Det metodologiska övervägandet och de slutsatser som dras av materialet stöter på svårigheten i att de ifrågavarande transaktionshändelserna och affärsmodellerna med privatpersoner som tillhandahåller tjänster i denna omfattning är relativt nya och har inte så vitt jag vet och vad jag har vid material eftersökning hittat kommit upp till rättsprövning. Dels att situationen i de skatterättsliga tidskrifterna (SkatteNytt, Svensk skattetidning, International VAT Monitor, EC Tax Review) inte varit uppe till diskussion. Den närmsta artikeln som behandlar ett närliggande problem är skriven av Pernilla Rendahl och behandlas i avsnitt 4.1.4.

Vad gäller 4 kap. 1 § ML:s konformitet till EU-rätten har detta behandlats i mervärdesskatteutredningen SOU 2002:74 samt i Ds 2009:58. Detta behandlas även i Björn Forsséns licentiat avhandling Skatteskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. I uppsatsen hänvisas i kort till ovan nämnda material, dels att ifrågavarande situation inte direkt behandlas i materialet samt att uppsatsen är en självständig utredning i vilket självständiga slutsatser dras av den ifrågavarande situationen.

Mina slutsatser som dras av materialet vad gäller att tolka situationen i ett perspektiv färgat av neutralitetsprincipen är ett försök i att extrahera en objektiv allmän karaktär av neutralitetsprincipen och applicera detta för att tolka hur transaktionen kan bedömas och hur denna förhåller sig till mervärdesskatterättens syfte.

1.5 Disposition

Kapitel 2 behandlar den för mervärdesskatterätten grundläggande neutralitetsprincipen.

I Kapitel 3 redogörs för EU-rätten och prövningen görs om tillhandahållaren kan anses vara en beskattningsbar person samt försöka utröna gränsdragningen när en tjänst tillhandahålls i en kommersiell respektive privat sfär. Därefter redogörs för den svenska mervärdesskattelagen.

Kapitel 4 redogör vilka ytterliggare grundläggande kriterier ska uppfyllas för att en transaktion ska anses utgöra en mervärdesskattepliktig händelse. Ur neutralitets perspektiv ska även häri beaktas och besvaras hur denna omsättning ska behandlas ur principen om skateneutralitet samt om denna omsättning kan ge upphov till snedvridning av konkurrensen.

Kapitel 5 behandlar i mervärdesskattesammanhang förmedlingsverksamhet och den roll webbplatsleverantören har i transaktionshändelsen.

Kapitel 6 presenterar analys av den ifrågavarande situationen med hänsyn till gränsbeloppet i 4 kap 1 § 2 p. ML och avslutar med en utvärdering av materialet om hur personen som tillhandahåller en tjänst ska med beaktande av neutralitetsprincipen behandlas i mervärdesskatt hänseende samt gränsbeloppet i förhållande till neutralitetsprincipen.

2. Neutralitet

2.1 Mervärdesskattesystemets funktion

Av artikel 1 (2) i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2008 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, kan utläsas att mervärdesskatt utgör en allmän skatt på omsättning av varor och tjänster för privat konsumtion. Den rättsliga karaktären av mervärdesskatt kan definieras utifrån den funktion skatten har till syfte och ändamål att beskatta, vilket framkommer tydligt att varor och tjänster som används och förbrukas (konsumeras) för privata ändamål beläggs med mervärdesskatt.³⁴ Konstruktionen av mervärdesskatt är att den tas ut i hela produktions- och distributionsledet fram till slutkonsumenten. Utformningen av mervärdesskatten är att den inte ska belasta aktörerna i produktions- och distributionsleden genom att dessa aktörer har avdragsrätt för den mervärdesskatt de betalar för de inköp som ingår i deras verksamhet, utan mervärdesskatten ska slutligen belasta försäljningspriset till slutkonsumenten. Utformningen är så att aktörerna i produktions- och distributionsledet fungerar som insamlare av skatteuppbörden för beskattningsmyndigheterna och avdragssystemet räknar av mervärdesskatten. Konsumtionen av varor och tjänster som ingår i produktionen/distributionen i kommersiella och industriella verksamheter ska undgå mervärdesbeskattning som följd av avdragsrätten.³⁵

2.1.1 Grundläggande princip

Karaktären av mervärdesskatten som en generell omsättningsskatt förutsätter neutralitet i mervärdesskattesystemet, att lika behandlas lika och att olika behandlas olika.³⁶ Neutralitetsprincipen (*eng. fiscal neutrality*) kommer till uttryck i artikel 1 (2) i mervärdesskattedirektivet som stadgar att principen om ett gemensamt system för mervärdesskatt innebär att skatten tas ut exakt proportionellt mot priset av varan eller tjänsten och i varje transaktionsled fram till slutkunden.³⁷

I EUD:s rättspraxis har det fastslagits att principen om skatteneutralitet utgör en grundläggande princip i det gemensamma mervärdesskattesystemet. I mål C-174/08, NCC, erinrar domstolen att principen om skatteneutralitet är ett, av gemenskapslagstiftaren

34 Terra, B., Kajus, J., Introduction to European VAT (Recast), Last Reviewed 1 Jan 2012, IBFD Tax Research Platform, Chapter 7.1.1

35 A.a., Chapter 7.1 – 7.2. Se även 7.5.2.1. Se även Kleerup, J., m.fl., kapitel 1.1; även Ståhl, K., m.fl., kapitel 6.1.

36 Terra, B., Kajus, J., Introduction, Chapter 7.2.1.

37 A.a., Chapter 2.5

skapat, uttryck för principen om likabehandling på mervärdesskatteområdet.³⁸ Vidare framför domstolen att principen om likabehandling har samma status som bestämmelserna i fördraget, att principen utgör en primär rätt för det gemensamma europeiska rättssystemet. Däremot tillhör principen om skatteneutralitet sekundärrätten, att den kräver att principen närmare utarbetas i föreskrifter genom sekundärrättsakter och härmed implementeras i nationell lagstiftning.³⁹ Domstolen erinrar om att principen om skatteneutralitet, som är ett uttryck för likabehandling, utgör ett särskilt uttryck inom sekundärrätten och särskilt på skatteområdet. Således kräver principen om skatteneutralitet att jämförbara situationer inte ska behandlas olika, om det inte finns objektiva skäl för en sådan åtskillnad. Principen förutsätter bl.a. att näringsidkare, oavsett vilken kategori av näringsidkare, som befinner sig i jämförbara situationer ska behandlas lika, detta för att förhindra en snedvridning av konkurrensen på den inre marknaden.⁴⁰

Principen om skatteneutralitet utgör bland annat hinder att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.⁴¹ Motsatsvis förutsätter neutralitetsprincipen att en verksamhet betraktas utgöra sådan ekonomisk verksamhet som faller in under mervärdesskatterättens tillämpningsområde och medför skattskyldighet för mervärdesskatt.⁴²

Sammantaget följer det av fast EU-rättspraxis att principen om skatteneutralitet inkluderar principen om konkurrensneutralitet, att den ska undanröja hinder som snedvrider konkurrensen i mervärdesskattehänseende för de aktörer som befinner sig i en jämförbar situation och som tillhandahåller konkurrerande varor/tjänster att de behandlas olika. Således utgör det hinder att lika och konkurrerande varor/tjänster behandlas olika dels att aktörerna som levererar/tillhandahåller dessa behandlas olika. Snedvridning av konkurrens föreligger så snart det visar sig att dessa lika och konkurrerande tjänster behandlas olika. I detta hänseende saknar det betydelse om snedvridningen är omfattande eller ej.⁴³

I EU-rättspraxis har neutralitetsprincipen speglat sig tydligast i frågor gällande avdragsrätten. Avdragsrätten är en automatiskt medföljande rättighet för en beskattningsbar person. Enligt fastslagen rättspraxis utgör avdragsrätten, liksom principen om skatteneutralitet, en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan i princip inte inskränkas. I enlighet med skatteneutralitet utgör avdragsrätten en grundläggande princip för mervärdesskatteområdet.⁴⁴ Neutraliteten i mervärdesskattesystemet ska garantera en fullständig neutralitet av skattebördan som uppstår i en ekonomisk verksamhet. Avdragsrätten gäller såväl för de kostnader som uppkommer vid uppbyggnadsskedet av en verksamhet trots det att ingen omsättning i verksamhet har ägt rum.⁴⁵ Likväl när en verksamhet har avvecklats

38 Mål C-174/08, NCC, p. 41.

39 Mål C-174/08, NCC, p. 42

40 Mål C-174/08, NCC, p. 44

41 Mål C-216/97, Gregg, p. 20.

42 Mål C-155/94, Wellcome Trust, p. 38

43 Mål C-363/06, JP Morgan, p. 46 – 47 och den rättspraxis som refereras

44 Mål C-25/07, Sosnowska, p. 14-15 och den rättspraxis domstolen refererar till

45 Mål C-268/83, Rompelman, p. 19 och 23.; dom i mål C-110/94, INZO, p. 16-20.

men betalningar för den verksamheten kvarstår.⁴⁶ Neutraliteten yttra sig även att det utgör hinder att inte godta andra medel än vederlag i pengar för att få rätt till avdrag.⁴⁷

Ovanstående fall berör att det av juridiska skäl har förelegat brist i likabehandling, som exempel kan nämnas målet C-216/97, Gregg, (fotnot 42) att det beroende på i vilken rättslig form verksamheten bedrevs i påverkade om verksamheten omfattades av undantagsbestämmelserna. Ett fall som illustrerar att neutralitetsbrist i likabehandlingsprincipen förelegat p.g.a. rättspolitiska skäl är målet C-36/99, *Idéal tourisme SA*. Omständigheterna i målet var följande att *Idéal tourisme* som bedrev internationell passagerartransport med buss och som stod i direkt konkurrens med motsvarande flygtransport på medellånga sträckor var mervärdesskattepliktig för denna omsättning medan de motsvarande flygtransporterna var undantagna. Den nationella domstolen, som ställde tolkningsfrågor till EUD, var av den uppfattningen att passagerartransport med buss diskrimineras i förhållande till flyg och att det strider mot de gemenskapsrättsliga principerna om likabehandling och icke-diskriminering.⁴⁸ Domstolen konkluderar att det föreligger neutralitetsbrist i likabehandling men att det är berättigat p.g.a. objektiva skäl, i detta fall enligt övergångsbestämmelser och med beaktande av harmoniseringsprocessen av ett gemensamt mervärdesskattesystem.⁴⁹

2.2 Neutralitet i ett relativt perspektiv

Det ska betonas att det inte finns något fullständigt neutralt skattesystem.⁵⁰ Easson menar att alla skattesystem är till sin natur diskriminerande, att frågan om neutralitet i ett skattesystem i slutändan är en fråga om finanspolitiska överväganden om att välja vilka diskriminerande åtgärder bäst överensstämmer med sociala och ekonomiska behov.⁵¹

Frågan om neutralitet är en relativ sak och relativitet ska förstås i dess bokstavliga mening, dvs. att den ska förstås i sin kontext till det system den står i förhållande till och därför bara gäller under vissa givna förutsättningar. Neutralitet kan innebära olika saker beroende på om det talas om neutralitet i internationell handel, eller med hänsyn till konkurrens eller ekonomiska förbindelser.⁵² För att i ett relativt perspektiv diskutera och behandla neutralitet är det lämpligt att urskilja två olika nivåer av neutralitet: intern neutrali-

46 Mål C-32/03, *Fini H*, p. 22 - 25

47 Se Generaladvokaten A. La Pergolas utlåtande i målet C-330/95 (*Goldsmiths (Jewellers) Ltd*) punkten 29. Målet rörde att i en affärstransaktion hade vederlaget utgått in natura, en byteshandel mellan smycken i utbyte mot reklamtjänster, istället för pengar. Juveleraren Goldsmith vägrades av den brittiska skattemyndigheten återbetalning p.g.a. att vederlaget inte utgjordes av pengar utan in natura. Detta ogillades av EUD om att vederlag måste utgöras i pengar för att återbetalning ska berättigas och att vederlag in natura i detta hänseende vägrades återbetalning utgjorde en diskriminering och hade en avskräckande inverkan att ingå byteshandel.

⁴⁸ Mål C-36/99, *Idéal tourisme SA*, p. 23.

⁴⁹ Mål C-36/99, *Idéal tourisme SA*, p.32-40

50 Easson, A., *Fiscal Discrimination: New Perspectives on Article 95 Of The EEC Treaty*, *Common Market Law Review* 1981, 521-551, sid. 521

⁵¹ *Ibid.*

52 Terra, B., *Kajus, J.*, *Introduction*, Chapter 7.3

tet och extern neutralitet.⁵³ Intern neutralitet som berör neutralitet i dess nationella kontext kan delas in i rättslig, ekonomisk och konkurrensneutralitet.⁵⁴

Rättslig neutralitet utgör en aspekt av likabehandlingsprincipen. Den rättsliga neutraliteten är nära kopplat till den rättsliga karaktären av mervärdesskatten som en omsättningskatt på privat konsumtion samt att skatten utgår exakt proportionellt mot försäljningspriset. Att skatten utgår exakt proportionellt mot försäljningspriset säkerställer mätbarhet och transparens vilket utgör ett minimis krav på skattens legitimitet för varje individuell konsument att skatten är synbar och lika för lika varor/tjänster. Rättslig neutralitet och mätbarheten är relevant för att säkerställa att skatten distribueras på avsatt sätt inom hela produktions- och distributionskedjan, detta jämfört med skattesystem med kumulativa effekter som medför osäkerhet och att försäljningspriset i slutändan blir högre och skatten en belastning för aktörerna.⁵⁵

Konkurrensneutralitet bygger också på förhållandet till försäljningspriset och att rättslig neutralitet föreligger. Är skatten rättsligt neutral kommer inte konkurrensen snedvridas och därmed föreligger konkurrensneutralitet. En förutsättning för konkurrensneutralitet är att skattebördan kan vidarebefordras och därmed övervältras på slutkonsumenten i form av försäljningspriset. När skattebördan inte kan vidarebefordras i försäljningspriset utan en del av skattebördan istället faller på aktören och därmed blir en faktisk kostnad för den förfördelade aktören ger detta sämre konkurrensförutsättningar.⁵⁶

Ekonomisk neutralitet förekommer när skatten inte påverkar marknadsmekanismen och den optimala resursallokeringen av medel för produktionen. Störningar som påverkar den optimala resursallokeringen är olika skattesatser som påverkar marknadsmekanismen av tillhandahållandet av produkter och produktionsmedlen. Dessa störningar påverkar i sin tur prismekanismen och efterfrågan och medför förändrade konsumtionsmönster. Den optimala ekonomiska neutraliteten förutsätter att det inte förekommer någon nämnvärd skillnad i skattesatser. Olika skattesatser på varor/tjänster styrs av politiska beslut och åtagande för att stimulera vissa varor/tjänster. Detta till följd av att livsnödvändiga varor och tjänster såsom mat, vård, omsorg och utbildning hade varit svårt att rättfärdiga med mervärdesbeskattning. Olika skattesatser har en fördelningspolitisk aspekt att exempelvis matvaror beskattas lägre och att lyxkonsumtion beskattas högre.⁵⁷ Med ekonomisk neutralitet kan också förstås med att det inte ska finnas en skillnad i att överväga ett konsumtionsbeslut på den grunden att det mellan substituerbara varor/tjänster det ena valet blir dyrare till följd av mervärdesbeskattning medan ett annat val blir billigare till följd av att

53 Terra, B., Kajus, J., Introduction, Chapter 7.3. Endast intern neutralitet kommer behandlas, extern neutralitet berör det nationella skattesystemet i förhållande till andra staters skattesystem. Här kan nämnas att i nationella mervärdesskattesystem förekommer olika mervärdesskattesatser och detta kan ge upphov till konkurrens mellan olika medlemsstater.

54 A.a., Chapter 7.3.1

55 A.a., Chapter 7.3.1.1

56 A.a., Chapter 7.3.1.2

57 A.a., Chapter 7.3.1.3

det är betydligt mindre beskattat eller helt undantaget. Om en sådan skillnad föreligger ger det upphov till snedvridning av konsumtionen.⁵⁸

2.3 Kommentar

Principen om skatteneutralitet i mervärdesskatterätten ska behandla alla jämförbara transaktioner lika. Enligt min slutsats med härledning av ovananförda kan det uttolkas att tre aspekter av en transaktionshändelse kan brytas ut och bedömas om det förekommer neutralitet. Dessa tre delar är följande att det ska hänföra sig om jämförbara varor/tjänster, jämförbara aktörer under jämförbara situationer. Avvägningen mellan om en åtgärd ger upphov till bristande neutralitet tycks brytpunkten föreligga om åtgärden ger upphov till snedvridning av konkurrensen. Det behöver inte föreligga en faktisk och märkbar ofördelaktig konkurrenspåverkan utan att det föreligger en potentiell negativ snedvridning av konkurrensen. Syftet och ändamålet att uppnå en hög grad av konkurrensneutralitet på den gemensamma inre marknaden utgör en grundläggande princip för gemenskapslagstiftarna och byggandet av den inre marknads funktion, såväl vad gäller inom skatteområdet som inom handelsområdet.

En utmaning för neutralitetsprincipen utgör att neutraliteten förutsätts korrelerar med förändringar på marknaden. Förändringar på en marknad kan ha att göra med hur marknadens aktörer väljer att organisera och distribuera transaktioner vilket inte är en statisk företeelse utan under den senaste tiden visar prov på att den är dynamisk. För att efterleva likabehandling och konkurrensneutralitet inom mervärdesskatterätten förutsätts neutraliteten vara elastisk, dvs. anpasslig till förändrade strukturer på marknaden. Ifrågavarande situation sätter fingret direkt på neutralitetsaspekten.

Ur neutralitetsperspektivet ska de ifrågavarande transaktionerna bedömas i alla de tre delarna som ovan kunde uttolkas. Situationen utgörs av omständigheterna vart transaktionen företas under vilka förhållanden, dvs. om transaktionen genomförs på en särpräglad marknadsplats, att den företas i en kommersiell sfär. Den andra delen av neutraliteten jämför aktörerna vilket antyder att neutraliteten inte betraktar aktörer utifrån om personen ifråga är en registrerad företagare däremot utifrån om personen agerar som en sådan person på en given marknad. När de två ovanstående delarna är uppfyllda följer det slutligen av den tredje delen att endast i lag undantagna varor/tjänster undgår mervärdesbeskattning. Alla varor/tjänster som uppfyller neutralitetsprincipens krav om att de omsätts i en kommersiell sfär för privat konsumtion faller in under mervärdesskatterättens tillämpningsområde och beläggs med mervärdesskatt, dvs. moms..

⁵⁸ Terra, B., Kajus, J., Introduction, Chapter 7.2.1. Jfr även Kleerup, J. m.fl., kapitel 1.3 – 1.3.1.

3. Beskattningsbar person

3.1 EU-rätt

Enligt artikel 2.(1) mervärdesskattedirektivet är en mervärdesskattepliktig transaktion när en vara⁵⁹ levereras eller när en tjänst⁶⁰ tillhandahålls mot ersättning av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

Definitionen av en beskattningsbar person är av avgörande betydelse för att fastställa omfattningen av mervärdesskattens tillämpningsområde. Med beskattningsbar person avses, enligt artikel 9 första stycket, en person som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. I andra stycket stadgas att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria och därmed likställda yrken⁶¹. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

3.1.1 Begreppet Beskattningsbar person

Begreppet beskattningsbar person har i artikel 9 givits en bred definition då det omfattar vilken person som helst, såväl juridisk som fysisk person. Begreppet har en global kontext, dvs. det omfattar vilken person som helst men tillämpningsområdet är begränsat till att gälla vilken person som helst i förhållande till mervärdesskattedirektivets territoriella begränsning. Att begreppet har givits en så bred definition som möjligt är nödvändigt för att motverka snedvridning av konkurrensen.⁶²

I målet C-186/89, W.M. Van Tiem, punkten 25, erinrar EUD att beskattningsbar person, med beaktande av direktivets syfte att skapa ett gemensamt mervärdesskattesystem, har

59 Med leverans av vara avses, enligt artikel 14.1, överföringen av rätten att så som ägare förfoga över materiella tillgångar. Se även artiklarna 14.2 till 19.

60 Med tillhandahållande av tjänst avses, enligt artikel 24.1, varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Tillhandahållande av tjänst är härmed en negativ bemärkelse. Se även artiklarna 24.2 – 28.

61 Fria och likställda yrken är t.ex. Advokat, jurist, revisor, yrkeshantverkare, journalist, författare, konstnär, musiker, fotograf, elitidrottare.

62 Terra, B., Kajus, J., Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive (Last Reviews 15 Jan 2012), IBFD Tax Research Platform, Chapter 3.2.3.

begreppet en enhetlig definition och ska bedömas enligt de ställda kriterierna i artikelns bestämmelse.⁶³

För att klassificera en beskattningsbar person är detta i sin tur beroende på ena sidan att bedöma ekonomisk verksamhet och å den andra sidan att avgöra självständigheten i att bedriva den ekonomiska verksamheten.⁶⁴

3.1.2 Begreppet Ekonomisk verksamhet

Begreppet ekonomisk verksamhet ger ett vittomfattande tillämpningsområde för mervärdesskatterätten då den inbegriper alla verksamheter i alla stadier av produktion, distribution och tillhandahållanden av tjänster.⁶⁵ Enligt fastslagen rättspraxis utgör all verksamhet som går ut på att erbjuda varor/tjänster på en viss marknad ekonomisk verksamhet.⁶⁶ Ekonomisk verksamhet bedöms *per se* utan hänsyn till dess syfte eller resultat.⁶⁷ Vid bedömningen av aktivitet är det varken räckvidden eller varaktigheten som är avgöranden, utan frågan är huruvida denna verksamhet till sin karaktär utgör en ekonomisk verksamhet.⁶⁸

3.1.3 Stadigvarande engagemang respektive enstaka eller tillfälliga transaktioner

I motivering till förslaget till Rådets sjätte direktiv⁶⁹ framfördes att som ett sätt att bibehålla mervärdesskatten som en allmän konsumtionsskatt och i syfte att säkerställa en opartisk tillämpning av mervärdesskatten är det av stor vikt att begreppet ekonomisk verksamhet omfattar alla transaktioner som till sin natur kännetecknar och karaktäriserar transaktioner som företas i en ekonomisk verksamhet. Detta oavsett vart transaktionerna företas och oavsett om transaktionerna är enstaka och om transaktionerna företas separat utanför den ekonomiska verksamheten. I begreppet ekonomisk verksamhet omfattas även enstaka och tillfälliga transaktioner. Som regel ska mervärdesskatten träffa transaktioner som företas i kommersiella och industriella verksamheter. När ekonomisk verksamhet har ett så vittomfattande tillämpningsområde kan det härvidlag vara svårt att göra en distinktion mellan transaktioner som företas i en kommersiell verksamhet respektive som företas i ett privat ändamål.⁷⁰

63 Mål C-186/89, W.M. Van Tien, p.25

64 Terra, B., Kajus, J., Commentary, Ch.3.1. Självständighetsbedömningen görs mot artikel 10 och självständigheten ska vara i organisatorisk mening. Se även följande rättsfall C-235/85, Kommissionen mot Nederländerna, p. 13 och 14.; C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, p. 9-13.

65 Mål C-186/89, W.M. Van Tien, p. 17 med vidare hänvisning

66 Mål C-118/85, Kommissionen mot Italien, p. 7; dom i mål C-35/96, Kommissionen mot Italien, p. 36.; dom i de förenade målen C-180/98 och C-184/98, Pavlov, p.75, dom i mål C-49/07, MOTOE, p.22

67 Mål C-235/85, Kommissionen mot Holland, p. 8. ; dom i mål C-230/94, Renate Enkler, p.25.

68 Förslag til avgörande i mål C-Wellcome Trust, p. 32. Se även Terra, B., Kajus, J., Commentary, Chapter 3.2.3

69 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

70 Terra, B., Kajus, J., Commentary, Chapter 3.2.2

Genom artikel 12 i direktiv 2006/112 ges medlemsstaterna ytterligare möjligheter att vidga tillämpningsområdet för mervärdesskatten genom att anse som beskattningsbar person den person som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådan professionell verksamhet som stadgas i artikel 9.1 andra stycket. Bestämmelsen syftar till att utvidga skattskyldigheten för att hindra snedvridning av konkurrensen. Slutsatsen som kan dras av artikel 12 är att i allmänhet bör den ekonomiska verksamheten bedrivas på mer än en tillfällig grund, detta till följd av att tillfälliga transaktioner kan ge upphov till att personen kommer att behandlas som en beskattningsbar person. Samma krav på kontinuitet ställs i andra stycket i artikel 9 vad gäller utnyttjandet av materiell eller immateriell tillgångar för att fortlöpande erhålla intäkter. Med andra ord vad gäller tillfälliga transaktioner verkar ett krav på stadigvarande engagemang i ekonomisk verksamhet vara en förutsättning för att behandla en person som en beskattningsbar person.⁷¹

Vad som ska förstås med att en person är stadigvarande engagerad i ekonomisk verksamhet återfinns inget absolut kriterium som fastställer när en person ska betraktas vara stadigvarande engagerad. Det är inte nödvändigtvis att en person som vid ett tillfälle säljer en tavla ska anses vara skattskyldig, men hur ska personen behandlas om denne säljer tre eller sex tavlor under ett beskattningsår?⁷² Ben Terra och Julie Kajus är av den uppfattningen att förekomsten av andra aktiviteter kan vara ett tecken på att agera i egenskap av beskattningsbar person. En person med intresse att genomföra fler än enstaka transaktioner brukar i allmänhet utföra andra närliggande aktiviteter som är förknippade med en person som bedriver ekonomisk verksamhet på stadigvarande basis. Förekomsten av andra aktiviteter kan vara av avgörande betydelse för att bedöma om en person har en avsikt att påbörja bedriva någon form av ekonomisk aktivitet, såsom i fallet Rompelman, C-268/83.⁷³

3.1.4 Aktivt vidta åtgärder

I förenade målen C-180/10, Slaby, och C-181/10, Kuc', resonerar Generaladvokaten Mazak kring personens avsikt, att denne redan innan försäljning avstyckat fastigheten i syfte att bilda tomter, visar på tecken att personen har agerat med avsikt att vid upprepade tillfällen genomföra försäljningar och följaktligen fortlöpande vinna intäkter därav.⁷⁴ EUD betonar däremot att det oavsett syftet att fortlöpande vinna intäkter istället ska bedömas om personen aktivt vidtar åtgärder genom att använda medel som liknar dem som andra "företagare" för att vidta handlingar som karakteristiskt vidtas i ekonomisk verksamhet agerar personen ifråga i egenskap av en beskattningsbar person, när dessa åtgärder inte utgör ett normalt led för en privatperson att vidta för att utnyttja sin tillgång och sin äganderätt.⁷⁵

71 Terra, B., Kajus, J., Commentary., Chapter 3.2.3. Artikel 12 kan läsas mot bakgrund av övervägandet i stycke 13 i preambeln

⁷² A.a., Chapter 3.7.2

⁷³ A.a., Chapter 3.7.2

⁷⁴ Förslag till avgörande i förenade målen C-180/10 och C-181/10, Slaby och Kuc', p.24. Se även punkt 43 första stycket vart Generaladvokaten erinrar om att den nationella domstolen ska beakta tecknet på en avsikt om att vid upprepade tillfällen genomföra transaktioner.

⁷⁵ Domstolens dom i förenade målen C-180/10, Slaby, och C-181/10, Kuc', p. 39-41.

Angående art. 12 i direktivet påpekar Domstolen att medlemsstater har ingen skyldighet utan de förskrivs en möjlighet att implementera bestämmelsen.⁷⁶ Vidare framför Domstolen att det enligt EUD:s rättspraxis följer att införlivandet av ett direktiv inte nödvändigtvis kräver att direktivets bestämmelser återges formellt och ordagrant i en uttrycklig specifik regel. Utan det är tillräckligt om det finns en allmän rättslig ram vilket därigenom på ett effektivt sätt säkerställs att direktivet tillämpas fullt ut på ett tillräckligt klart och precist sätt.⁷⁷ I punkten 37 påpekar Domstolen att antalet och omfattningen av de transaktioner som genomförts inte har en avgörande betydelse i sig.

"Försäljningens omfattning kan inte utgöra ett kriterium för att skilja på den verksamhet som en aktör bedriver i egenskap av privatperson, vilken faller utanför direktivets tillämpningsområde, från den verksamhet som bedrivs av en aktör vars transaktioner utgör ekonomisk verksamhet".⁷⁸

3.2 Svenska mervärdesskattelagen

I mervärdesskattelagen (SFS 1994:200), ML, stadgas i 1 kap 1 § 1 st. att mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.

Vad som ska förstås med yrkesmässig verksamhet bedöms enligt 4 kap 1 § ML. Enligt huvudregeln i första punkten ska yrkesmässig verksamhet bedömas enligt bestämmelsen i 13 kap. inkomstskattelagen (SFS 1999:1229), IL, om den utgör näringsverksamhet. I andra punkten stadgas att yrkesmässig verksamhet kan föreligga om den bedrivs i former som är jämförbara med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

3.2.1 Yrkesmässighetsbedömningen

Med näringsverksamhet avses, enligt 13 kap. IL, förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Bestämmelsen uppställer tre rekvisit som ska uppfyllas för att näringsverksamhet ska föreligga, vilka är följande att verksamheten ska bedrivas varaktigt, självständigt och har ett bakomliggande vinstsyfte. Avgörande för bedömningen om verksamheten är yrkesmässig är att den till sin karaktär utgör näringsverksamhet.⁷⁹ Vinstsyfte avgörs med hänsyn till objektiva, yttre karakteristiska såsom verksamhetens art, omfattning, tillgångar, lokaler, marknadsföring och utövarens behov av inkomster för sin försörjning.⁸⁰ Kravet på vinstsyfte har utgjort gränsdragningen mot hobbyverksamhet.

⁷⁶ Förenade målen C-180/10, Sluby, och C-181/10, Kuc', p.33 .

⁷⁷ Förenade målen C-180/10, Sluby, och C-181/10, Kuc', p.34

⁷⁸ Förenade målen C-180/10, Sluby, och C-181/10, Kuc', p. 37

⁷⁹ Proposition 1993/94:99 s.164f. Rekviritet bakomliggande vinstsyfte skrivs i prop. 1989/90:110 som objektivet fastställbart vinstsyfte.

⁸⁰ SOU 2002:74 s. 83.

Finns ett vinstsyfte föreligger näringsverksamhet. Finns inte ett vinstsyfte föreligger hobbyverksamhet.⁸¹

Självständigheten bedöms enligt de uppställda kriterierna i 13 kap 1 § 2 st IL. Självständighetskriteriet avgränsar gränsdragningen för om en person ska anses vara anställd eller om denne bedriver en ekonomisk verksamhet. Bedömningen görs med ledning av praxis och av alla omständigheter i varje enskilt fall som talar för respektive mot självständighet.⁸²

Vid inkomstbeskattning innebär yrkesmässighet att verksamheten bedrivs regelbundet och i detta ligger ett krav om viss omfattning och varaktighet. Kravet om regelbundenhet innefattar inte verksamhet som bedrivs tillfälligt. För de fall vart en verksamhet pågår en kortare period men sker i en stor omfattning anses verksamheten bedrivas yrkesmässigt. Kravet på omfattning sätts lägre när en verksamhet har bedrivits under längre tid.⁸³

3.2.2 Utvidgningsregeln

I förarbetet till ML återfinns ingen närmre tillämpningsförklaring för utvidgningsregeln i 4 kap 1 § 2 p. ML. Av betydelse för tolkning av bestämmelsen torde vara de äldre förarbetena som på ett allmänt sätt beskriver syftet med regeln. I prop. 1973:116 s. 63 beskrivs allmänt "att skattskyldighetsfrågan bör bedömas med hänsyn till de grundläggande principerna för en omsättningsskatt enligt mervärdesskatteprincipen". Syftet torde vara att utvidgningsregeln ska tillämpas för att upprätthålla konkurrensneutraliteten vid mervärdesbeskattning.⁸⁴

Bestämmelsen utvidgar yrkesmässighetsbegreppet utöver vad som gäller i första punkten.⁸⁵ Utvidgningsregeln innebär vid mervärdesskattehänseende en självständig bedömning som tillämpas när en verksamhet inte uppfyller rekvisitet enligt huvudregeln om näringsverksamhet enligt IL. Utvidgningsregeln är således den yttre gränsen för mervärdesskattskyldighet.⁸⁶ Jan Kleerup m.fl. är av den uppfattningen att för de situationer där skattskyldighet föreligger enligt mervärdesskattedirektivet men där svårigheten kan föreligga att enligt huvudregeln anse verksamheten som yrkesmässig, ger utvidgningsregeln betydande möjligheter att inrymma sådana situationer. Tillämpningen av utvidgningsregeln torde vara för de fall där något av rekvisiten enligt huvudregeln helt eller delvis inte är uppfyllda för att näringsverksamhet ska anses föreligga. Ett sådant rekvisit skulle

81 Proposition 1989/90:110 s. 310. Se även SOU 2002:74 s.83. Jämför även Kleerup, J. m.fl., avsnitt 2.3.1 Hobby. Se även SKV Ställningstagande 2004.12.14, Hobby – ekonomisk verksamhet?Dnr/målnr/löpnr:130 645783-04/111. Jämför även Kammarrätten i Jönköping, dom meddelad 2011-10-06, mål nr 1752-1753-11, vart KR avslår överklagandet och går på förvaltningsrättens bedömning om att näringsverksamhet föreligger. Omständigheterna i målet berör en person som via internetsajten Blocket.se har annonserat och sålt bl.a. båtar och båtmotorer. Personen ansågs bedriva näringsverksamhet då ett vinstsyfte förelåg att köpa in i syfte att sälja vidare. Personen ansåg själv att denne bedrev hobbyverksamhet.

82 SKV Handledning för mervärdesskatt 2011 del 1, sid 171. SKV skriver att den som enbart hyr ut sin arbetskraft för kortare uppdrag kan anses bedriva näringsverksamhet.

83 Kleerup, J. m.fl., sid 35f.

84 Kleerup, J. m.fl., sid 37

85 Fink, H., m.fl., Mervärdesskatt, 4 kap 1§ ML. Se även Kleerup, J., m.fl., sid 37

86 Kleerup, J., m.fl., sid 37

kunna vara förvärvssyftet i huvudregeln. Detta till syfte att försöka uppnå konkurrensneutralitet vilket är ett viktigt principiellt skäl för en bred skattskyldighet.⁸⁷

3.2.2.1 Gränsbeloppet

För att utvidgningsregeln ska tillämpas uppställs ett kumulativt krav, ett gränsbelopp, om att ersättningen för omsättningen ska överstiga 30 000 SEK för beskattningsåret. Med ersättning avses, enligt 7 kap 3 c § ML, allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köpare eller tredje part, ersättningen ska inkludera mervärdesskatt. Skattskyldigheten inträder således vid 30 001 SEK. För del fall omsättningen överstiger 30 000 SEK ska begreppet näringsliknande former bedömas i enlighet med mervärdesskattedirektivet om ekonomisk verksamhet föreligger.⁸⁸ För de fall där ersättningen understiger 30 000 SEK men näringsliknande verksamhet föreligger kan härdraget sägas att den svenska lagen står i direkt strid med EU-rätten.⁸⁹

I prop. 1989/90:111 s.132f framfördes att gränsbeloppet utgjort en beloppsgräns för när redovisningsskyldighet inträder. Vidare framfördes att mervärdesskatt ska debiteras och framgå på fakturan men att ingen redovisningsskyldighet föreligger. Det var en åtgärd för att underlätta den administrativa bördan för beskattningsmyndigheten att registrera personer för mervärdesskatt. Redovisningsskyldigheten som begrepp slopades men gränsbeloppet kvarstod av praktiska skäl att sådan verksamhet som bedrivs i jämförliga former med näringsverksamhet ska anses vara yrkesmässiga först när omsättningen överstiger gränsbeloppet; prop. 1993/94:99 s.167. Vidare framförs i prop. 1993/94:99 s.167 att omsättningens storlek kan anses utgöra ett moment vid bedömningen av om en verksamhet kan anses jämförlig med en till näringsverksamhet hänförlig rörelse. Det betonas att av lagens ordalydelse framkommer att en sådan verksamhet kan föreligga även om omsättningen understiger gränsbeloppet men att den i dessa fall inte anses vara yrkesmässig.

3.2.2.2 Omsättningströskel

Enligt Sveriges anslutningsfördrag till EU får Sverige, under vissa villkor, tillämpa en omsättningströskel för registrering för skattskyldiga vars omsättning understiger 10 000 ecu.⁹⁰ Sammanfattningsvis kan sägas att för att dessa bestämmelser ska vara tillämpliga gäller att personen i fråga är registrerad näringsidkare och driver en näringsverksamhet. Detta ska således i första hand inte påverka den grundläggande bedömningen om en transaktion är mervärdesskattepliktig och om tillhandahållaren är skattskyldig för mervärdesskatt.

3.2.3 ML:s konformitet med EU-rätten

I mervärdesskatteutredningens betänkande SOU 2002:74 s. 147 betonas att direktivet präglas av ett transaktionstänkande medan ML präglas av ett verksamhetstänkande. Utre-

87 Kleerup, J., m.fl., s. 37- 38

88 SKV Handledning för mervärdesskatt 2011 del 1 avsnitt 7.3.2

89 Fink, H., m.fl., 4 kap 1 § ML

90 EUT nr 241 den 29 augusti 1994. Mer om anslutningsfördraget och omsättningströskeln för småföretag se SOU 2002:74 sid. 401-462, samt Ds. 2009:58 sid 190-210

darna lämnar förslag där verksamhetstänkande övergår till ett transaktionstänkande.⁹¹ Mervärdesskatteutredningens förslag ledde inte till någon lagändring. Skälet var p.g.a. ett stort politisk motstånd från den allmännyttiga ideella sektorn vars generella skattebefrielse skulle komma att inskränkas genom EU-anpassningen.⁹²

Kammarrätten i Göteborg har i en dom av 2003-10-08, mål nr 5817-5825-01, ansett att begreppet ekonomisk verksamhet har direkt effekt. I SKV ställningstagande 2004-12-14, dnr 130 645783-04/111, sägs att bedömningen av yrkesmässighet ska tolkas i ljuset av artiklarna 9 – 13 i mervärdesskattedirektivet, dvs. en EU-konform tolkning, när denna tolkning är möjlig med hänsyn till den svenska lagregelns tolkningsutrymme. Om tolkningsutrymmet inte finns men det är till fördel för den enskilde att tillämpa mervärdesskattedirektivet kan direkt effekt tillämpas.

Juni 2008 inledde EU Kommissionen ett fördragsbrottsförfarande mot Sverige vari Kommissionen anser att det svenska begreppet yrkesmässig verksamhet, genom sin koppling till definitionen i 13 kap IL av näringsverksamhet, är snävare än motsvarande begrepp enligt EU-rätten.⁹³ Som en följd av Kommissionens fördragsbrottsförfarande tillsattes en utredning som resulterade i Ds 2009:58 Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.

I Ds 2009:58 s.58 erinrar Lennart Hamberg att begreppet beskattningsbar person är ett autonomt självständigt begrepp som är centralt för det harmoniserade gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet att begreppet bygger på att det ges en enhetlig definition och uttolkning inom gemenskapen och att det i den svenska mervärdesskattelagen inte finns ett motsvarande begrepp. I sitt skäl för att ML ska anpassas till det gemenskapsrättsliga begreppet beskattningsbar person erinrar Lennart Hamberg om att kopplingen mellan ML och IL vad gäller begrepp som yrkesmässig verksamhet och näringsidkare försvårar följaktligen en EU-konform tolkning av de svenska bestämmelserna. Genom att införa begreppet beskattningsbar person i ML frikopplas ML från IL:s begreppssystem.⁹⁴ Utredningen föreslår att begreppet beskattningsbar person ersätter de nuvarande begreppen näringsidkare och företagare och att begreppet ekonomisk verksamhet ersätter begreppet yrkesmässig verksamhet.⁹⁵ Utredningen har inte lett till någon lagändring men enligt regering finns en avsikt att nödvändiga Anpassningar av ML görs.⁹⁶

3.3 Sammanfattning

Enligt mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG, görs bedömningen om en transaktion är mervärdesskattepliktig om den utförs av en person som agerar i egenskap av en beskattningsbar person och omsättningen sker i en ekonomisk verksamhet. Enligt fastslagen EU-rättspraxis, vid bedömningen om en person utgör en beskattningsbar person och agerar i

91 SOU 2002:74 s. 645, s. 658, s. 691

92 Fink, H. m.fl., 4 kap 1 § ML

93 Ds 2009:58 Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m, sid 59. Mer om fördragsbrottsfrågan se Forssén, B., avsnitt 2.4

94 Ds 2009:58 Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m, sid 72

95 Ds 2009:58 Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m, sid 78

96 Fink, H., .m.fl., 4 kap. 1 § ML.

denna egenskap och tillhandahåller tjänster, är det vid bedömningen obetydligt i vilken omfattning och vilket resultat som transaktionerna har gett upphov till, utan transaktionshändelsen ska bedömas utifrån sin karaktär om den omsätts på en marknad.

Vid bedömning om skattskyldighet för mervärdesskatt görs i ML anknytningen om vederbörande till sin karaktär yrkesmässigt bedriver en näringsverksamhet i enlighet med IL. Utvidgningsregeln om verksamhet jämförliga med sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse är endast tillämplig om ersättningen överstiger ett resultatbaserat belopp om 30 000 SEK under beskattningsåret.

3.4 Kommentar

Enligt min mening ger direktivets transaktionsbaserade orientering elasticitet till regeltillämpningen av mervärdesskatterätten. Med det menas att mervärdesskatterättens grundläggande principer om neutralitet ger utrymme vid bedömning att bestämmelsernas innebörd anpassas till transaktionens karaktär beroende på omständigheter i varje enskilt fall och härmed tar hänsyn till varierande marknadsstrukturer. En transaktionsbaserad orientering tar sikte på att situationer är föränderliga. Detta synsätt har en neutral framförhållning till att ekonomisk verksamhet flyttar ut till sociala nätverk. Transaktionen som företas i ett socialt nätverk är i grunden den samma som försiggår i en traditionell bild av näringsidkare mot konsument men att medlet att ingå avtal har förändrats.

En verksamhetsbaserad orientering ger ett snävt tolkningsutrymme på den grund att den förutsätter att transaktioner genomförs i en traditionell marknadsstruktur som inbegriper att transaktionsleden ska ske inom ramarna för en näringsidkare och näringsverksamhet. Detta synsätt tar inte lika stor hänsyn till förändrade omständigheter utan har en statisk framförhållning.

4. Omsättning

4.1 Inledning

Omsättning⁹⁷ förutsätter att det finns en å ena sidan en ersättning och å andra sidan en konsumtion. Mellan dessa två komponenter, ersättning och konsumtion, är det i mervärdesskattehänseende av avgörande betydelse att fastställa att det finns ett rättsligt förhållande och ett samband mellan den erlagda ersättningen och den erhållna konsumtionen för att transaktionen ska vara mervärdesskattepliktig. Förutsättningen är att det mellan ersättning och konsumtion finns ett direkt samband, en direkt länk.

4.1.1 Ömsesidiga åtaganden

För att transaktion ska vara föremål för mervärdesskatt är den grundläggande förutsättningen att fastställa att det mellan de berörda parterna i transaktionen finns ömsesidiga åtaganden (eng. *reciprocal obligations*).⁹⁸ Med det ska det förstås att det mellan parterna i en transaktion förekommer ett ömsesidigt rättsligt bindande rättsförhållande och att avtalsparterna inom dessa ramar ömsesidigt åtar sig att byta mot varandra svarande prestationer i form av en tjänst och ett vederlag.⁹⁹ Med det kan det förstås att tillhandahållandet av en tjänst ska motsvara mottagarens individuella konsumtionsbehov och att mottagaren presterar i någon form av ersättning som representerar att konsumtionsbehovet uppfylls.¹⁰⁰

4.1.2 Rätt pris

Det finns inget krav på att vederlaget för ersättning ska utgå i pengar, vilket är vanligast, utan ersättning kan utgå i olika former och bestå av varor, tjänster eller någon form av en fördel.¹⁰¹ I rättspraxis har det förekommit diskussion om det ekonomiska värdet på ersätt-

97 Enligt artikel 2.1.c i direktiv 2006/112 är tillhandahållande av tjänster mot ersättning föremål för mervärdesskatt. Enligt 2 kap 1 § 3 st 1 p ML stadgas att med omsättning av tjänst ska förstås, enligt, med att en tjänst utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning.

98 Amand, C., *When Is A Link Direct?*, sid 4-5, se även hänvisningarna till fotnoterna i 13 och 14.

99 Se bl.a förslag till avgörande i mål C-37/08, RCI Europe, punkt 57.

100 Se bl.a. mål C-16/93, Tolsma, vart det i första hand inte fanns någon överenskommelse mellan gatumusikanten och vederlaget förbipasserade erlade, vilket de själva bestämde om de ville och hur mycket de var viliga att erlagga. Förbipasserande gav inte uttryckligen önskan om att få musiken tillhandahållen och att de förbipasserade som gav pengar gjorde detta snarare av subjektiva sympatiska skäl än att det var för musikens skull.

101 Amand, C., sid 8 f. Se följande artiklar av Dr Deborah Butler som behandlar ersättning som utgår i andra former än vederlag i pengar; "Non-Monetary Consideration in the Context of VAT: the Status of the Judgment in *Empire Stores v Commissioners of Customs and Excise* in the Light of Later Judgements", EC Tax Review 2001-4, sid 234-241; "*Elida Gibbs* revisited: further

ningen och den tillhandahållna tjänsten måste vara marknadsmässig, uppfylla ett objektiva kriterium, för att dessa tjänster ska falla in under mervärdesskatterättens tillämpningsområde. I vissa situationer kan ersättningsnivån vara så låg i förhållandet till det ekonomiska värdet av den tillhandahållna tjänsten att det snarare rör sig om donation än om ersättning för en marknadsmässig prissatt tjänst. I dessa fall rör det sig om att de fria marknadsmekanismerna är rubbade under en längre period, såsom när det offentliga går in för att stödja olika verksamheter eller branscher eller om det rör sig om transaktioner mellan närstående parter.¹⁰²

Det ekonomiska värdet på ersättningen är ett subjektivt värde, som har prissats mellan aktörerna, och ska inte fastställas utifrån objektiva kriterier.¹⁰³ Med utgångspunkt att prissättningen på ersättningen ska beräknas enligt objektiva kriterier skulle detta föranleda till att de ersättningsnivåer som många offentligt tillhandahållna tjänster ligger på, som har mer ett "politisk pris" som inte direkt motsvarar det faktiska priset att tillhandahålla tjänsterna, skulle falla utanför mervärdesskatterättens tillämpningsområde.¹⁰⁴

4.1.3 Kollektiva tjänster

Ovan diskuteras den direkta länken mellan tillhandahållaren och mottagaren, mellan de två avtalsparter som direkt utbyter tjänst mot ersättning. Här nedan ska diskuteras om de tjänster webbplatsleverantören tillhandahåller sina medlemmar.

I artikeln "When is a link direct?", presenterar Amand olika rättsfall som varit uppe till prövning i EUD likväl de som varit uppe i medlemsstaternas nationella domstolar som utgått ifrån EUD:s praxis i målet *Apple and Pear*.¹⁰⁵ Artikeln behandlar verksamheter som varit uppe till prövning som har bedrivit olika former av kollektiva tjänster. Dessa kollektiva tjänster har varit olika former av tjänster för att stödja, främja, marknadsföra, ge rådgivnings- och PR-tjänster för de som varit anslutna till denna verksamhet. Frågan för dessa sammanslutningar har varit hurvida det finns en direkt länk mellan ersättningen som medlemmarna erlagger i förhållandet till de tjänster sammanslutningen tillhandahåller.

I målet *Apple and Pear* kunde det inte fastställas att varje enskild odlare erhöll en individuell nytta i förhållande till den erlagda ersättningen. Rådets funktion var att stödja det allmänna intresset för branschen och industrin och den nytta som rådets funktion uppfyllde var till fördel för hela industrin och branschen som sådan. I de fall en odlare erhöll fördelar och nytta härledes detta indirekt som ett led i att fördelarna var generella för

thoughts on the context to which vouchers can constitute consideration for VAT purposes", EC Tax Review 2002-2, sid 71-79 ; "The VAT Treatment of Goods as Non-Monetary Consideration: the Approach Taken by Courts in the United Kingdom in the Light of the General Principles Established by the European Court of Justice", EC Tax Review 2002-4, sid 191-201; På frågan vad gäller avdragsrätten när vederlaget utgår in natura se C-330/95, Goldsmiths (Jewellers) Ltd.

102 Amand, C., sid 8. se även C-50/87 Kommissionen mot Frankrike, p. 11

103 Mål C-230/87, Natyrally Yours Cosmetics Ltd, punkt 16

104 Amand, C., sid 8, se förslag till avgörande i förenade målen C-231/87 och C-129/88, p. 51-52.

105 Mål C-102/86, Apple and Pear Development Council

branschen eller industrin i helhet. Avsaknaden av ömsesidiga åtaganden gör att den direkta länken finns inte.¹⁰⁶

I de fall vart den direkta länken kunde fastställas var där det fanns en koppling mellan vederlaget och den individuella nyttan och fördelen för de tillhandahållna tjänsterna. Det gick att fastställa ett förhållande mellan nyttan som erhöles för varje individuell medlem och verksamhetens målsättning att driva det kollektiva intresset för medlemmarna mot andra aktörer och branscher på marknaden.¹⁰⁷

Slutsatsen är att när den kollektiva tjänsten främjar tredje persons nytta och fördel snarare än medlemmarnas faller detta utanför mervärdesskatterättens tillämpningsområde. När sammanslutning agerar i frågor av allmänt intresse och kan vidta åtgärder som står i direkt strid med medlemmarnas intresse finns ingen direkt länk.¹⁰⁸

4.1.4 Direkt konkurrerande omsättning

I artikeln "Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies?" diskuterar Pernilla Rendahl hur illegal omsättning av immaterialrättsligt skyddade verk genom nedladdning från peer-to-peer nätverk ska behandlas i mervärdesskattesammanhang. Med härledning ur EUD:s rättspraxis angriper Rendahl frågorna om tillhandahållandet kan anses utgöra konsumtion, identifieringen av den beskattningsbara tillhandahållaren och om tillhandahållandet kan anses utgöra mervärdesskattepliktiga transaktioner.¹⁰⁹

Rendahl lyfter först fram att illegal¹¹⁰ omsättning av varor/tjänster som står i direkt konkurrens med den lagliga försäljningen av samma varor utgör hinder, ur principen om skateneutralitet, att den illegala omsättningen undgår mervärdesbeskattning.¹¹¹ Vad gäller den ifrågasatt omsättningen av filer via peer-to-peer nätverk faller denna omsättning utanför mervärdesskatterättens tillämpningsområde på den grund att det inte kan fastställas en direkt länk mellan de berörda aktörerna. Det kan inte fastställas att det föreligger en ersättning och konsumtion mellan den som laddar ner och de som har tillgång till filen. Den direkta kopplingen mellan webbplatsleverantören och dess medlemmar saknas också.¹¹²

106 Amand, C., sid 6-7

107 Amand, C. sid 6-7, se de nationella målen i noterna 34 – 38.

108 Amand, C., sid 7

109 Rendahl, P., "Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies?", EC Tax Review 2011-4, sid 192-202. De nedladdade filerna rör sig om musik, filmer, spel och datorprogram som förekommer exempelvis via thepiratebay.org med mera.

110 Illegal ska i sammanhanget förstås med att det rör sig om varor som inte är förbjudna eller omfattas av speciella regler i lagstiftning, såsom droger, att saluföras i kommersiella kanaler. Omsättning av varumärkesförfälskade varor och andra produkter vars immateriella rättigheter har kränkts är en brottslig handling men självaste produkterna i sig utgör inte sådana varor som är förbjudna i kommersiella kanaler.

111 Rendahl, P., avsnitt 4.

112 Rendahl, P., avsnitt 5-8.

4.2 Kommentar

På frågan om webbplatsen agerar i medlemmarnas intressen och att varje individuell medlem drar nytta och fördel av webbplatsens kollektiva tjänster är sådana omständigheter som får bedömas från fall till fall men det finns starka skäl, företagsekonomiska skäl, för ett vinstdrivande företag att agera bådadera för det kollektiva intresset för sina medlemmar och att varje individuell medlem som ett resultat av detta drar så stor nytta och fördel som möjligast.

Vad gäller för ifrågavarande fall, den omsättning som idagsläget mervärdesbeskattas är för den förmedlingsavgift webbplatsleverantören tar på varje utförd tjänst mellan medlemmarna.¹¹³ Detta utgör endast en bråkdel av den totala omsättningen för de transaktioner som företas mellan medlemmarna. Tillhandahållarnas omsättning undgår mervärdesbeskattnings till följd av att gränobeloppet inte överskrider. Omsättningen av de tillhandahållna tjänsterna mellan medlemmar konkurrerar med jämförbara tjänster, i dessa fall ROT och RUT tjänster, som tillhandahålls av registrerade företagare. Webbplatsleverantörens verksamhet konkurrerar med jämförbara verksamheter som tillhandahåller personal som utför dessa tjänster. För närvarande är konkurrensen kanske inte av en betydande omfattning men konsumentmarknaden mognar för att öka sin användning och ändra sina konsumtionskanaler.

Med utgångspunkt från Rendahls artikel angående omsättning som direkt konkurrerar men av olika anledningar inte mervärdesbeskattas utgör det hinder ur principen om skatteneutralitet att den ifrågavarande omsättningen undgår mervärdesbeskattnings när jämförbara tjänster under jämförbara förhållanden mervärdesbeskattas. Frågan om mervärdesbeskattningspliktig omsättning föreligger borde det vid bedömning inte endast blint bedömas individ för individ utan också att individen sätts in i sitt sammanhang att denne utgör en del av webbplatsleverantörens verksamhet. Ur skatteneutralitetsprincipen och principen om konkurrensneutralitet borde omsättningen inte begränsas till att frågan avgörs utslutet på basis av en prövning individ till individ utan att varje individs omsättning i en sammanslutning totalt sett prövas i sitt sammanhang.

Frågan som ska lyftas och prövas vad gäller varje tillhandahållares omsättning är om tillämpningen av gränobeloppet, vilket medför att en stor del av den omsättningen som sker inom ramen för en verksamhet undgår mervärdesbeskattnings, ger upphov till snedvriden konkurrens.

¹¹³ Detta gäller för www.hinnerdu.se där det kan fastställas en direkt länk mellan ersättning och konsumtion mellan alla tre parter. Däremot vad gäller www.grannar.se har de valt en annan finansieringsmodell som inte direkt grundar sig på ersättningen mellan utförare och köpare utan genom att sälja reklam och ta betalt för kringtjänster.

5. Förmedlingsverksamhet

5.1 Inledning

Webbplatsleverantören förmedlar tjänster mellan medlemmarna. Men vad ska förstås med förmedling av tjänster i mervärdesskattesammanhang. Civilrättsligt utgör förmedlare ett mellanmansrättsligt förhållande.¹¹⁴ I mervärdesskattedirektivet är begreppet förmedling inte definierat. I det föregående sjätte direktivet motsvarar förmedling uttrycket förhandling. Begreppet förmedling eller förhandling används synonymt i mervärdesskattedirektivet beroende på språkversion.¹¹⁵

5.1.1 Vad innebär förmedling

I målet C-235/00, CSC, klargör Domstolen vad som karakteriserar förmedlingsverksamhet. Med förmedling avses verksamhet som utförs av en mellanman som inte är part i avtalet och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga prestationer som parterna i sådana avtal utför. Verksamheten kan bl.a. bestå i att underrätta någon om tillfälle att sluta avtal, att komma i kontakt med kunden och att förhandla om detaljerna i prestation och motprestation i kundens namn och för dennes räkning. Mellanmannen utför tjänster åt en avtalsparts räkning och får vederlag för detta såsom fristående förmedlingsverksamhet. När förmedlaren anförtros en del av de materiella transaktioner som har samband med kontraktet är det inte längre fråga om förmedlingsverksamhet utan däremot tar förmedlaren ställning som försäljare. Ändamålet för förhandlingsverksamheten är att göra det som är nödvändigt för att parterna ska sluta avtal, utan att förhandlaren har ett eget intresse vad gäller avtalets innehåll.¹¹⁶

114 Tiberg, H., Dotevall, R., Mellanmansrätten, 9:e upplagan, Norstedts Juridik, se avsnitt 1.2 och 6.3. Förmedlare ska förstås vara en mellanman som i en avtalssituation agerar åt en annan parts vägnar, en huvudman. Huvudmannen är den som ska tillhandahålla tjänsten eller leverera varan till en slutkund men av olika anledningar inte sluter transaktionen direkt med slutkunden utan använder sig av en förmedlare i syfte att genomföra transaktionen. Återförsäljare (egenhandlare) särskiljas då de inte utgör förmedlare. Återförsäljare förvärvar i eget namn för egen räkning och agerar självständigt i förhållande mot en huvudman och har ett väsentligt större ansvar i förhållande till kunder. En återförsäljare övertar den ekonomiska risken för att ett avtal med tredje man inte blir av. Detta speglar sig i sin tur i prissättningen mellan återförsäljare och den denne handlar varor/tjänster av

115 Förhandsbesked meddelat 2009-03-25, dnr 58-07/1

116 Mål C-235/00 CSC Financial Services Ltd, p. 39-40. Målet berörde om call-centertjänsterna bolaget tillhandahöll åt sin uppdragsgivare, ett finansinstitut, var sådana undantagna transaktioner och förhandlingar rörande värdepapper. Domstolen klargör karaktären av vad som anses utgöra förmedlingsverksamhet. Se även Agrell, J., Hestréus, Två förhandsbesked från Skatterättsnämnden avseende förmedling, Svensk Skattetidning 2009:10 sid 1081-1087.

I målet C-435/05, Ludwig, konstaterar Domstolen att förmedlaren inte behöver stå i avtalsrelation med någon part i ett avtal.¹¹⁷ Bedömningen ska istället göras utifrån själva karaktären av och ändamålet med verksamheten. För de fall där flera aktörer är inblandade i förmedlingsverksamheten måste varje tjänsteprestation vid en helhetsbedömning framstå som en avgränsad enhet som medför att de funktioner som är specifika och väsentliga för förhandlingstjänsten uppfylls.¹¹⁸

5.1.2 Förmedling åt annans räkning

Förmedling åt annans räkning ska förstås med att förmedlaren agerar som ombud eller representant åt huvudmannen och inte som säljare åt huvudmannen. Det innebär att transaktionen ska uppfattas som att huvudmannen tillhandahåller direkt till slutanvändaren, men att tjänsten distribueras av förmedlaren.¹¹⁹ Enligt mervärdesskatterätten innebär transaktionen mellan huvudmannen och förmedlaren en insats i tillhandahållandet från huvudman till slutkund.¹²⁰

Förmedlarens roll i transaktionen är att denne tillhandahåller huvudmannen en fristående tjänst som möjliggör genomförandet av transaktionen mellan säljare och köpare. Förmedlaren kan sägas i huvudsak uppfylla någon form av samordningsfunktion, att dennes funktion är att, med olika medel eller tillvägagångssätt, samordna och organisera genomförandet av transaktionen mellan de berörda parterna.¹²¹ En avgörande avgränsning huruvida förmedlaren agerar åt annans räkning är om förmedlarens verksamhet är begränsad till att etablera kontakt mellan två parter så att dessa kan enas i ett avtal.¹²²

5.1.3 Förmedling i eget namn för annans räkning

Av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet framgår att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga. Artikel 28 motsvaras av 6 kap 7 § ML.

117 Mål C-453/05, Volker Ludwig, p. 40. Jmf. även Agrell, J., Hestréus, Y., avsnitt 3.

118 Mål C-453/05, Volker Ludwig, p. 37. Jmf. även Agrell, J., Hestréus, Y., avsnitt 3.

119 Se SKVs ställningstagande, Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer. 2011-06-16. Dnr/målnr/löpnr:131 427715-11/111.

120 Förslag till avgörande i mål C-520/10, Lebara Ltd, p. 53.

121 Förslag till avgörande i mål C-37/08, RCI Europe, p. 91. Enligt generaladvokatens slutsats utgör RCI Europes roll i huvudsak en samordningsfunktion, dvs. samordnar en utbytesorganisation, en bytespool (i s.k. time-sharing) för medlemmarnas önskemål om utbyte genom att förmedla "semesterbostäder" mellan de som är villiga att byta sina semesterbostäder till intressenter i utbyte mot att utnyttja andras semesterbostäder.

122 Förslag till avgörande i mål C-37/08, RCI Europe, p. 98 - 104. Generaladvokaten jämför RCI:s ekonomiska verksamhet att de genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet såsom resetjänster och resebyråer. I och med att medlemmarna inte direkt ingår avtal om utbyte med varandra utan att deras endaste avtalspart är RCI, ska på denna grund RCI likställas med en resebyrås verksamhet som agerar i eget namn för annans räkning. I Domstolens dom den 3 september 2009 i mål C-37/08, RCI Europe, har Domstolen däremot en annan åsikt, nämligen att den berörda personen inte betalar för en resetjänst utan för den tjänst som RCI Europe tillhandahåller i syfte att underlätta byte av personens nyttjanderätt till viss fast egendom, se p. 38. Det huvudsakliga syftet för verksamheten är att underlätta transaktionerna.

När en näringsidkare företar rättshandlingar i eget namn för annans räkning föreligger civilrättsligt ett kommissionärsförhållande. Kännetecknande för ett kommissionärsförhållande är att förmedlaren, kommissionären, är slutkundens avtalspart.¹²³ Kommissionärsstrukturen medför att ur mervärdesskattehanvändande sker det två transaktioner. Första transaktionen sker mellan kommittent (huvudman) och kommissionär (mellanman), den andra transaktionen sker mellan kommissionär och slutkund. Kommissionären behandlas såsom om denne vore återförsäljare (egenhandlare) och handlade för egen räkning.¹²⁴

I målet C-464/10, Henfling m.fl., fann domstolen att bestämmelsen i art. 6.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet (motsvarar art. 28 i mervärdesskattedirektivet) skapar en rättslig fiktion att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Domstolen framför att enligt denna fiktion anses den som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsten och som är kommissionär, först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning denne handlar, kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit tjänsterna till slutkunden. I mervärdesskattehanvändande innebär det att tjänsterna fiktivt har kastats om när det gäller rättsförhållandet mellan kommissionär och kommittenten i deras respektive roller som tillhandahållare och mottagare.¹²⁵ Vidare framför Domstolen att även om bestämmelsen i art. 6.4 i sjätte direktivet (art. 28) har formulerats i allmänna ordalag, utan att dess räckvidd eller tillämpningsområde har begränsats, avser den fiktion som skapas genom bestämmelsen även tillämpningen av de undantag från mervärdesskatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet. Om de tillhandahållna tjänsterna är undantagna mervärdesskatt, vilka i målet berörde vadhållningsverksamhet, ska även detta gälla i rättsförhållandet mellan kommittenten och kommissionären.¹²⁶

I förslag till avgörande i mål C-520/10, Lebara¹²⁷ betonar generaladvokaten att bestämmelsen i art. 6.4 i sjätte direktivet (art. 28) kräver en unionsrättslig tolkning av innebörden och inte en tolkning enligt nationell lagstiftning om kommission eller andra aspekter av nationell civilrätt eller nationell skatterätt. Bestämmelsen i artikel 6.4 i sjätte direktivet (art.28) är en skatterättslig bestämmelse vilket innebär att bestämmelsens innebörd kan vara så att bestämmelsen skiljer sig från parallella rättsprinciper som uppkommer enligt olika aspekter i nationell civilrätt. För att bestämmelsen ska bli tillämplig ska följande tre

123 Prop. 2008/09:88 s.29, s.87-88.

124 Jämför med Kommentar till 6 kap 7 § ML, Finck m.fl.

125 Mål C-464/10, Henfling m.fl, p. 35. Målet berörde huruvida mervärdesskatt ska utgå på provision som betalats till spelombud som, genom avtal, agerade kommissionärer åt kommittenten som organiserar och bedriver vadhållningsverksamhet vilket enligt artikel 13 B f i sjätte direktivet undantas från mervärdesskatteplikt.

126 Mål C-464/10, Henfling m.fl, p. 36. Se även p. 37 om principen om skatteneutralitet.

127 Förslag till avgörande i mål C-520/10, Lebara Ltd, Lebara tillhandahåller en telefonväxel som är kopplad till det internationella telefonnätet. Lebara levererar telefonkort till distributörer på den europeiska marknaden som säljer dessa till slutanvändare. Telefonkortet har ett nominellt värde som slutanvändaren ringer för enligt en avräkningsmodell Den brittiska beskattningsmyndigheten HMRC menade att det rörde sig om två fristående beskattningshändelser, ett vid leverans av telefonkort till distributör och det andra när slutanvändare använde telefonkortet och ringde. HMRC ansåg att Lebara ska deklarerar de avräkningstjänster som Lebara tillhandahöll slutanvändarna mot vederlag, vilket var kortets nominella värde de kunde ringa för.

kriterier vara uppfyllda, i) deltagande i tillhandahållande av tjänst, ii) i näringsidkarens eget namn, iii) för någon annans räkning.¹²⁸

5.2 Kommentar

Enligt min slutsats som dras med härledning från ovanstående mål om den roll som förmedlare webbplatsen uppfyller kan i det stora hela jämföras med den roll RCI Europe har gentemot sina medlemmar, dvs. de har en samordningsfunktion i syfte till att underlätta för sina medlemmar att genomföra transaktionerna.

Hur en kommissionärsstruktur för de ifrågavarande tjänsterna skulle behandlas förefaller enligt min mening varit föremål att behandla situationen som en ekonomisk verksamhet som hyr ut arbetskraft än att varje individ tillhandahåller tjänsten självständigt. En konsekvens om det hade förelegat en kommissionärsstruktur är, med härledning till målet C-464/10, Henfling m.fl, p 35-37, att förmedlingsavgiften torde undgå mervärdesbeskattning till följd av att tillhandahållaren undgår mervärdesskatt när dennes omsättning understiger gränobeloppet.

Kommissionärsstrukturer som en unionsrättslig skattebestämmelse medför en harmoniserad gemenskapsrättslig tolkning, innebörd och tillämpning för att undvika dels kompetenskonflikter vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning i samband med frågan om fastställande av den skattemässiga anknytningen.¹²⁹ Denna kompetenskonflikt hur tillhandahållanden av tjänster via förmedlare som diskuterats ovan kan utrönas i den senaste tidens omtvistade situation hur SKV uppfattar försäljning av applikationer från svenska app-utvecklare, vilket har gett den effekten att tillhandahållandet av en app till en privatperson har både beskattats hos den svenske app-utvecklare och hos leverantören av marknadsplatsen samt att momsen inte har kunnat dras av och därmed blivit en kostnad för app-utvecklarna.¹³⁰

¹²⁸ Förslag till avgörande i mål C-520/10, Lebara, p. 73. Generaladvokatens slutsats är att kommissionären när den handlar i eget namn för det första inte tar de ekonomiska riskerna såsom en återförsäljare gör, utan den ekonomiska risken för att ett avtal inte blir av ligger hos huvudmannen. Det andra är att kommissionären är slutkundens enda avtalspart. För annans räkning kan förstås med att kommissionären deltar i tillhandahållandet av en rätt att få tillgång till huvudmannens tjänster till slutanvändaren, samt att denne uppstår likviden för vederlaget åt huvudmannens räkning, p. 75-76

¹²⁹ Om kompetenskonflikt se bl.a. förslag till avgörande i mål C-37/08, RCI Europe, p. 49–51.

¹³⁰ Se bl.a. Nilsson, U., Appar och rätten att dubbelbeskatta till moms, Svensk Skattetidning 2012-2, sid 156 – 160. Se dom i Kammarrätten i Sundsvall den 20 mars 2012, mål nr 2741-2743. KR analyserar avtalssituationen med härledning av EUD:s praxis i målen Henfling och Lebara.

6. Utvärdering

6.1 Analys

Vid bedömning om en transaktion faller under mervärdesskatterättens tillämpningsområde ska beaktas att mervärdesskattens funktion som en allmän konsumtionsskatt i sin tur uppställer ett krav i systematiken att tillämpa de mervärdesskatterättsliga bestämmelserna ur ett skatteneutralitetsperspektiv. Karaktäristiskt för en mervärdesskatterättslig tillämpning ur ett skatteneutralitetsperspektiv innebär att en neutral beskattning tillförsäkrar att mervärdesskatt ska träffa såväl de aktörer som är registrerade näringsidkare såväl privatpersoner som inte är registrerade näringsidkare men uppträder som om de vore det, när vederbörande uppfyller de kriterier för när en transaktion är mervärdesskattepliktig. Sammanfattningsvis kan uttolkas att en neutral tillämpning innebär att omsättning av tjänster i ett kommersiellt sammanhang, införstått att tjänster tillhandahålls i ett kommersiellt syfte på en kommersiell marknad för privat konsumtion, är ur mervärdesskattehänseende mervärdesskattepliktiga oavsett om tillhandahållaren är registrerad näringsidkare eller privatperson.

Vid bedömning om en privatperson tillhandhåller och omsätter tjänster på en given marknadsplats ska de rättshandlingar vederbörande vidtar bedömas med tillämpning av artikel 9 och artikel 12 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och tolkas mot bakgrund av mervärdesskatterättens funktion och systematik. Vägledande till grund för bedömning är skatteneutralitetsprincipen.

I detta hänseende om en privatperson uppfyller villkoren för att anses utgöra en beskattningsbar person bör även beaktas de övriga omständigheter som råder i fallet. Omständigheterna i ifrågavarande fall är att varje privatperson i sin tur utgör en grundläggande beståndsdel av en verksamhet som tillhandahåller marknadsplatsen för omsättning av tjänster mellan privatpersoner. Webbplatsen uppfyller en samordningsfunktion för det sociala nätverket för att genomföra transaktionerna och omsättningen. Webbplatsleverantörens roll är att skapa marknadsplatsen och att ge de ytterligare hjälpmedlen för att varje tillhandahållare ska effektivt kunna möta efterfrågan och omsätta sina tjänster till privat konsumtion. Kombinationen av webbplatsens samordningsfunktion och varje privatpersoners tillhandahållanden av tjänster via ett socialt nätverk, som är marknadsplatsen, resulterar i att omfattningen av de tjänster som omsätts blir betydligt större än om varje privatperson själv skötte de organisatoriska och administrativa komponenterna (samordningsfunktionerna) som webbplatsleverantören gör för att skapa en marknadsplats för omsättning av tjänster.

För svenska förhållanden ska en privatperson bedömas enligt 4 kap 1 § 1 och 2 pp. ML samtidigt som de svenska bestämmelserna ska läsas i ljuset av EU-rätten, dvs. en EU-rättslig konform tolkning. Enligt första punkten i 4 kap 1 § ML bedöms vederbörande om denne tillhandahåller och omsätter tjänster i en yrkesmässig verksamhet. I detta avseende bedöms yrkesmässig verksamhet om den utgör näringsverksamhet enligt 13 § IL. Utvidgningsregeln i andra punkten bedömer om omsättningen sker i en jämförlig verksamhet hänförlig till sådan yrkesmässig verksamhet som avses i första punkten. Men bedömningen är i utvidgningsregeln avhängig ett omsättningskrav, gränsbeloppet.

Utvidgningsregeln i 4 kap 1 § 2 p. ML. kan jämföras att den innehåller den rättsliga ram som uttrycks i artikel 12 i mervärdesskattedirektivet för att privatpersoner som tillfälligt eller vid enstaka tillfällen tillhandahåller tjänster anses göra detta i en ekonomisk verksamhet och därmed faller under mervärdesskatterättens tillämpningsområde. Förutsättningen att tillämpa ekonomisk verksamhet, dvs. när den har direkt effekt, på svenska förhållanden är för de fall när gränsbeloppet överskrids. Direkt effekt kan tillämpas vertikalt, dvs. vederbörande kan åberopa direkt effekt och åtnjuta de rättigheter som ges vertikalt mot staten men inte omvänt, dvs. staten kan inte utnyttja omvänd vertikal direkt effekt mot vederbörande och till dennes nackdel. I sammanhanget med privatpersoners tillhandahållanden av tjänster innebär det att SKV är förhindrade att utan lagligt stöd i nationell rätt tillämpa en bestämmelse direkta effekt (här ekonomisk verksamhet) mot de privatpersoner som omsätter under gränsbeloppet. Staten får stå kastet att denne har underlåtit att till fullo inte har implementerat innehållet och innebörden av en direktivbestämmelse som inte har lagligt stöd i nationell rätt.

Lagstödet som inte återfinns i nationell rätt att tillämpa direktivbestämmelsen ekonomisk verksamhet för de fall var omsättningen understiger gränsbeloppet är att denna verksamhet inte anses vara yrkesmässig. Begreppet yrkesmässig enligt svensk rätt och praxis är i dessa sammanhang av avgörande betydelse än vad det autonoma mervärdesskatterättsliga begreppet ekonomisk verksamhet. Av äldre förarbete, prop. 1989/90:111 s. 132f., återfinns ett stöd av att mervärdesskatt ska utgå men att skyldigheten för tillhandahållaren att redovisa mervärdesskatt till staten inte inträder förrän gränsbeloppet överskrids. Motsättningen av att tillämpa mervärdesskatt återfinns i prop. 1993/94:99 s.167 vart det anförs att av lagens ordalydelse kan sådan jämförlig verksamhet föreligga men den anses inte vara yrkesmässig när omsättningen understiger gränsbeloppet.

Situationen åskådliggör att kombinationen av 4 kap 1 § 2 p ML av att privatpersoner med hjälp av en webbplatsleverantör kan på en kommersiell marknad i ett kommersiellt syfte omsätta tjänster i en stor omfattning totalt sett utan att mervärdesskatt utgår på privatpersoners tillhandahållanden så länge gränsbeloppet inte överskrids. Webbplatsleverantörens verksamhet att samordna och erbjuda en marknadsplats för dessa tjänster mellan privatpersoner konkurrerar direkt med jämförbara registrerade företag med personal som erbjuder jämförbara tjänster.

6.2 Slutsats

Vad gäller huvudfrågeställningen när blir transaktioner företagna mellan privatpersoner mervärdesskattepliktiga, försöker frågan besvara om det kan urskiljas en gränsdragning när en privat person som tillhandahåller en tjänst, ifrågavarande fall via ett socialt nätverk, ska betraktas och anses som en beskattningsbar person. För att besvara frågan tolkas transaktionshändelsen i ljuset av skatteneutralitetsprincipen och mot bakgrund av syftet och ändamålet med mervärdesskatten.

Skatteneutralitetsprincipen utgör för mervärdesskatterätten den grundläggande och vägledande principiella förhållningen att tolka innebörden av en transaktions natur och egenskaper. I mervärdesskattesammanhang är en bedömning ur neutralitetsperspektivet oberoende av att det ska finnas ett syfte eller en resultatbaserad nivå utan transaktionen bedöms mot bakgrund av alla de handlingar som företas. En transaktion ska således särskiljas i ljuset av sitt sammanhang, följaktligen, företas transaktionen på en marknad eller inom den privata sfären. Vid en samlad bedömning krävs givetvis en gränsdragning mellan att en person kan röra sig i två sfärer, i en marknadsekonomisk sfär och i en privat sfär. Avvägningen är att avgöra i vilken av sfärerna personen i sammanhanget företar transaktionen i.

Slutsatsen som dras ifrågavarande fall är att som medlem i ett socialt nätverk på en webbplats vars verksamhet utgör en specifik marknadsplats vidtar personen en aktiv åtgärd att tillhandahålla tjänster mot ersättning. Det är oväsentligt om denne utför vid ett tillfälle en transaktion eller om den utför flertalet transaktioner under en kort period eller under en längre tidsperiod, dvs. oberoende av dess omfattning och resultat. Personen agera i egenskap av en beskattningsbar person när denne har vidtagit handlingar att tillhandahålla tjänster på en utpräglad marknad.

En transaktion som företas i en privat sfär, i egenskap av privatperson, är exempelvis om en person som ska flytta och behöver hjälp, på sin Facebook sida lägger ut en förfrågan som kan läsas av alla de som har tillgång till denne persons Facebook sida, så sker denna förfrågan inom denne persons privata sfär och den som tillhandahåller tjänsten utför detta i egenskap av privatperson till en person inom dennes privata sfär. Facebook är en utpräglad webbplats för att ingå och bibehålla sociala kontakter.

Tolkat i ljuset av ett neutralitetsperspektiv uppfyller de ifrågavarande tjänsterna att de tillhandahålls i ett kommersiellt sammanhang, dvs. på en kommersiell marknad av en person som agerar som en beskattningsbar person. Ur ett neutralitetsperspektiv är dessa tillhandahållanden via sociala nätverk hänförliga till de tillhandahållanden som utförs av registrerade företagare, dvs. det rör sig om jämförbara tjänster tillhandahållna av jämförbara aktörer under jämförbara förhållanden. I detta hänseende faller transaktionen under mervärdesskatterättens tillämpningsområde och mervärdesskatt ska utgå på försäljningspriset.

Vad gäller den andra frågeställningen vilken inverkan gränsbeloppet i 4 kap. 1 § 2 p. ML har på skatteneutraliteten kan följande slutsatser dras. I svenska mervärdesskattelagen är det oklart hur transaktionen och mervärdesskatten är kopplade när omsättningen understiger gränsbeloppet. Såsom gränsbeloppet framträder i ML behandlas endast frågan om när

tillhandahållaren blir skyldig att betala in mervärdesskatt och bortser från att mervärdesskatt ska utgå på konsumtion av mervärdesskattepliktiga tjänster när omsättningen understiger gränsbeloppet. Utgår inte mervärdesskatt på försäljningspriset påverkar det neutraliteten i alla nivåer.

När mervärdesskatt utgår på försäljningspriset speglar detta den rättsliga neutraliteten att jämförbara tjänster beskattas (behandlas) lika. Detta återkopplar den rättsliga karaktären av mervärdesskatt som en allmän konsumtionsskatt. Att mervärdesskatt utgår när omsättningen överstiger gränsbeloppet men inte för de fall när omsättningen understiger ger upphov till oförutsägbarhet och osäkerhet. Detta yttrar sig på följande sätt att det är otydligt vad gäller vid prissättningen av tjänsten om mervärdesskatt ska inkluderas eller inte. För tillhandahållaren är det inte i alla fall säkert om denne kommer att omsätta tjänster för mer än gränsbeloppet eller mindre än gränsbeloppet under ett beskattningsår. Det som är känt är att av 7 kap. 3 c § ML följer att mervärdesskatt ska inkluderas i ersättningen samt att när gränsbeloppet överskrids utgår mervärdesskatt på omsättningen. Frågan är om det av bestämmelserna framkommer att mervärdesskatt ska utgå på tillhandahållanden även om omsättningen understiger gränsbeloppet. Om mervärdesskatt betecknas på faktura eller liknande handling, även om det är felaktigt, inträder betalningsskyldighet för mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § 3 st. ML.

Situationen ger upphov till osäkerhet om tillhandahållaren i dennes prissättning måste räkna med mervärdesskatten men inte redovisa den öppet när denne tar betalt av konsumenten. Tar vederbörande inte med mervärdesskatten i beräkningen och gränsbeloppet överskrids och mervärdesskatt utgår på omsättningen påverkar detta vederbörandes prissättning, vilket innebär att tjänsten reellt var ännu billigare. Oförutsägbarheten om vad som gäller ger upphov till rättslig neutralitetsbrist, det påverkar transparensen, dvs. skattens mätbarhet och synbarhet vilket utgör ett minimis krav på skattens legitimitet att konsumenter och tillhandahållare samt konkurrenter med säkerhet har vetskap om att lika tjänster behandlas lika.

Föreligger rättslig neutralitet föreligger också konkurrensneutralitet i och med att dessa är kopplade till försäljningspriset att skatten övervältras på konsumenten och inte blir en kostnad som övervältras på tillhandahållaren. Ifrågavarande fall när mervärdesskatten inte utgår på försäljningspriset snedvrids konkurrensen för jämförbara aktörer som tillhandahåller jämförbara tjänster i och med att de är mervärdesskattepliktiga för sina tillhandahållanden medan aktörerna på webbplatsen undgår att prissätta mervärdesskatten. Den ekonomiska neutraliteten yttrar sig i ändrade konsumtionsmönster när konsumtionen söker sig till de försäljningskanaler som erbjuder jämförbara tjänster billigare. Detta medför även ändrade beteenden hos entreprenörer som drar sig till marknader med mer fördelaktigare förutsättningar.

Vad gäller den tredje frågeställningen om gränsbeloppet är oförenligt med mervärdesskattedirektivet ska det förstås att frågan ställs mot bakgrund av mervärdesskattesystemets funktion och syfte. I första hand är gränsbeloppet oförenligt i och med att den utgör en resultatbaserad bedömning att endast den omsättning som överstiger gränsbeloppet anses falla under mervärdesskatterättens tillämpningsområde. Det följer av EUD:s fastslagna rättspraxis att vid bedömning om ekonomisk verksamhet föreligger är det

verksamhetens karaktär som bedöms per se och att det är oberoende av verksamhetens syfte och resultat.

I andra hand när gränsbeloppet sätts i förhållande till mervärdesskatterättens princip om skatteneutralitet är den oförenlig med mervärdesskattedirektivets funktion om likabehandling och syftet att undanröja snedvridning av konkurrensen. Sätts gränsbeloppet i sitt sammanhang, mot bakgrund av att en ekonomisk verksamhet (webbplatsen) möjliggör en stor omfattning var tillhandahållarnas omsättning undgår mervärdesbeskattning, utgör tillämpningen av gränsbeloppet en neutralitetsbrist på den grunden att jämförbara tjänster som tillhandahålls av jämförbara aktörer under jämförbara förutsättningar behandlas olika. I dessa sammanhang utgör gränsbeloppet ett systemfel i den svenska mervärdesskatterätten om inte mervärdesskatt utgår på transaktioner som understiger gränsbeloppets omsättningskrav. I dessa fall står tillämpningen av gränsbeloppet i direkt strid med skatteneutralitetsprincipen och EU-rättens allmänna rättsprincip om likabehandling.

Som en avslutande kommentar vill jag framföra att som nämndes i början av uppsatsen är denna ekonomiska modell (collaborative consumption) med privatpersoner som omsätter tjänster via ett socialt nätverk relativt nytt på den svenska marknaden och den europeiska marknaden. Så vitt vad jag har lyckats hitta i min eftersökning bland rättskällorna har denna situation inte varit uppe till rättslig prövning. Den generella slutsatsen som kan dras med härledning av EU-rätten och EUD:s rättspraxis är att det med stor sannolikhet kan konstateras att dessa tillhandahållanden av tjänster som utförs av privatpersoner anses falla under mervärdesskatterättens tillämpningsområde. Alla de principiella förutsättningarna för att transaktionerna är mervärdesskattepliktiga är uppfyllda, med tillämpning av artikel 9 och artikel 12 i mervärdesskattedirektivet.

För svenskt vidkommande är rättsläget osäkert för de fall omsättningen understiger gränsbeloppet och överhuvudtaget vad gäller tillämpningen av gränsbeloppet och förhållandet till mervärdesskatten och prissättningen av tjänsterna. Förutom att situationen är ny kan en stor anledning vara att SKV uppfattar sig vara förhindrade till följd av förbudet att använda omvänd direkt effekt och härvidlag kan inte pröva frågan om mervärdesskatteplikt processuellt. I detta hänseende tycks den avgörande frågan om gränsbeloppets oförenlighet med EU-rätten och om den ska fortsätta vara en del av den svenska mervärdesskatterätten vara en fråga som avgörs av lagstiftaren, dvs. en rättspolitisk fråga om lagstiftaren avser att ändra regeltillämpningen.

Källförteckning

Lagstiftning

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

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

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Europeiska unionens officiella tidning, EUT

Anslutningsakten för Österrike, Finland och Sverige EUT nr 241 den 29 augusti 1994

Europeiska unionens funktionssätt, EUT C83/47

EUD:s rättspraxis

Domstolens dom den 1 juni 1961 i mål C-15/60, Gabriel Simon

Domstolens dom av den 14 februari 1985 i mål C-268/83, Rompelman.

Domstolens dom den 26 mars 1987 i mål C-235/85, Kommissionen mot Nederländerna

Domstolens dom den 16 juni 1987 i mål C-118/85, Kommissionen mot Italien.

Domstolens dom den 23 november 1988 i mål C-230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd

Domstolens dom den 13 november 1990 i mål C-106/89, Marleasing.

Domstolens dom den 4 december 1990 i mål C-186/89, W.M. Van Tien.

Domstolens dom den 25 juli 1991 i mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla.

Domstolens dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma

Domstolens dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO.

Domstolens dom den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust.

Domstolens dom den 26 september 1996 i mål C-327/94, Jürgen Dudda.

Domstolens dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Renate Enkler.

Domstolens dom av den 18 juni 1998 i mål C-35/96, Kommissionen mot Italien.

Domstolens dom den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg.

Domstolens dom den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme SA.

Domstolens dom av den 12 september 2000 i de förenade målen C-180/98 och C-184/98, Pavlov.

Domstolens dom den 13 december 2001 i mål C-235/00 CSC Financial Services Ltd

Domstolens dom den 29 april 2004 i mål C-371/02, Björnekulla

Domstolens dom av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H

Domstolens dom den 21 juni 2007 i mål C-453/05, Volker Ludwig

Domstolens dom den 28 juni 2007 i mål C-363/06, JP Morgan.

Domstolens dom av den 1 juli 2008 i mål C-49/07, MOTOE.

Domstolens dom den 10 juli 2008 i mål C-25/07, Sosnowska

Domstolens dom den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction A/S.

Dom av den 14 juli 2011 i mål C-464/10, Henfling

Domstolens dom den 15 september 2011 i förenade målen C-180/10, Sluby, och C-181/10, Kuc',

Förslag till avgörande av Generaladvokat Sir Gordon Slynn föredraget den 28 oktober 1987 i mål C-102/86, Apple and Pear Development Council.

Förslag till avgörande av Generaladvokat Carl Otto Lenz föredraget den 7 december 1995 i mål C-Wellcome Trust

Förslag till avgörande av Generaladvokaten Antonio. La Pergola föredraget den 27 februari 1997 i mål C-330/95 (Goldsmiths (Jewellers) Ltd

Förslag till avgörande av Generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 10 juli 1997 i mål C-338/95, Wiener S.I.,

Förslag till avgörande av Generaladvokat Juliane Kokott föredraget den 7 september 2006 i mål C-369/04, Hutchison 3G m.fl

Förslag till avgörande av Generaladvokat Verica Trstenjak föredraget den 2 april 2009 i mål C-37/08, RCI Europe,

Förslag till avgörande av Generaladvokaten Jan Mazak föredraget den 12 april 2011 i förenade målen C-180/10 och C-181/10, Sluby och Kuc

Förslag till avgörande av Generaladvokat Niilo Jääskinen föredraget den 8 december 2011 i mål C-520/10, Lebara

Svensk praxis

Kammarrätten i Göteborg dom av 2003-10-08, mål nr 5817-5825-01

Kammarrätten i Jönköping, dom meddelad 2011-10-06, mål nr 1752-1753-111

Kammarrätten i Sundsvall dom den 20 mars 2012, mål nr 2741-2743-10

Skatterättsnämnden, SRN, Förhandsbesked meddelat 2009-03-25, dnr 58-07/1

Förarbeten, SOU och kommitédirektiv

Proposition 1989/90:110. Reformerad mervärdesskatt m.m.

Proposition 1993/94:99. Ny mervärdesskattelag

Proposition 2008/09:88. Ny kommissionslag

SOU 2002:74 Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv. Betänkande av mervärdesskatteutredningen (Del 1 och Del 2)

Skatteverkets publikationer

SKV:s Ställningstagande 2004.12.14, Hobby – ekonomisk verksamhet?
Dnr/målnr/löpnr:130 645783-04/111

SKV Handledning för mervärdesskatt 2011

SKVs ställningstagande, Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer. 2011-06-16. Dnr/målnr/löpnr:131 427715-11/111.

Tillämpningsinformation för SKV: Ställningstagande 2011-06-16 "Mervärdesskatt, svenska näringsidkares försäljning av applikationer".

Litteratur

Terra, Ben, Kajus, Julie, "Introduction to European VAT (Recast)", Last Reviewed 1 Jan 2012. Nås online via www.ibfd.org, IBFD Tax Research Platform

Terra, B., Kajus, J., Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive (Last Reviews 15 Jan 2012), Nås online via www.ibfd.org, IBFD Tax Research Platform

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Elinor, Melz, Peter, Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, 2:a upplagan, Norstedts Juridik.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper, EU skatterätt, Upplaga 3, 2011, Iustus Förlag.

Fink, Hans, Jacobsson, Martin, Rabe Gunnar, Svenneteg, Ulf, Mervärdesskatt, Norstedts laghandböcker, 2011, Norstedts Juridik. Nås online via Zeteo, zeteo.nj.se

Forssén, Björn, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap 1 § mervärdesskattelagen, 2011, Jure Förlag AB.

Tiberg, Hugo, Dotevall, Rolf, Mellanmansrätten, 9:e upplagan, Norstedts Juridik

Botsman, Rachel, Rogers, Roo, What's Mine Is Yours – How Collaborative Consumption is changing the way we live, 2011, HarperCollins.

Artiklar i skatterättsliga tidskrifter

Kristoffersson, Elinor., Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, Svensk skattetidning 2011:10, s.835-849. Nås online via Zeteo, zeteo.nj.se

Nilsson, Ulf., Appar och rätten att dubbelbeskatta till moms, Svensk Skattetidning 2012-2, sid 156 – 160. Nås online via Zeteo, zeteo.nj.se

Agrell, Joachim, Hestréus, Ylva Två förhandsbesked från Skatterättsnämnden avseende förmedling, Svensk Skattetidning 2009:10 sid 1081-1087. Nås online via Zeteo, zeteo.nj.se

Rendahl, Pernila, Ny genomförandeförordning på momsområdet, Skattenytt nr 12 2011 s.876. Nås online via www.farkomplett.se

Rendahl, Pernilla, Imposing EU VAT on Unlawful Digital Supplies?, EC Tax Review 2011-4, sid 192-202. Nås online via www.kluwerlawonline.com

Easson, Alex, Fiscal Discrimination: New Perspectives on Article 95 Of The EEC Treaty, Common Market Law Review 1981, 521-551. Nås online via www.kluwerlawonline.com

Amand, Christian, When Is A Link Direct?, International VAT Monitor, Vol.7 No.1, January/February 1996. Detta årtal kan tyvärr inte nås online som ovanstående tidskrifter utan finns tillgänglig tryckt. Möjlighet finns att beställa e-tidskrift online via Uppsala universitet samt Stockholm universitet

Artiklar i dagspress

Dagens Industri, (Di), Hjälpande hand på nätet, 8 februari 2012

Sydsvenskan, Näringsliv, ”Veckans entreprenör”, 24 mars 2012

Internet webbplatser

www.Hinnerdu.se

www.grannar.se

www.airbnb.com

www.whipcar.com