



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster

Är beskattningen förenlig med neutralitetsprincipen?

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Amanda Rynning

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2011-05-19

Jönköping maj 2011

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster- Är beskattningen förenlig med neutralitetsprincipen?
Författare:	Amanda Rynning
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2011-05-19
Ämnesord	Mervärdesskatt, elektroniska tjänster, neutralitetsprincipen, platsen för tillhandahållandet, inre marknad, Stardoll AB, förmedlare, ML

Sammanfattning

Det svenska bolaget Stardoll AB riskerade att dubbelbeskattas på vissa elektroniska tjänster tillhandahållna konsumenter i Storbritannien då de ansågs skattskyldiga för mervärdesskatt i Sverige trots att de redan belastats av mervärdesskatt i Storbritannien. Betalningen tillhandahölls av konsumentens teleoperatör genom sms, som ansågs skyldig att erlägga mervärdesskatt i Storbritannien för den elektroniska tjänsten. Stardoll belastades indirekt av mervärdesskatten då ett avdrag gjordes på den del som Stardoll erhöll. De mervärdesskatterättsliga problem som leder till dubbelbeskattning måste identifieras för att fri rörlighet på den inre marknaden ska kunna säkerställas.

Neutralitetsprincipen genomsyrar hela det EU: rättsliga mervärdesskattesystemet vilket kan härledas utifrån fördragets principer om den gemensamma marknaden samt ur mervärdesskattedirektivet. Neutraliteten ligger även i mervärdesskattens karaktär, då konstruktionen syftar till att belasta konsumenten. Om dubbelbeskattning leder till att företaget belastas av mervärdesskatt är inte längre mervärdesskattesystemet neutralt. Problemen i det aktuella fallet uppstår p.g.a. brister i lagstiftningen avseende vem som är skattskyldig. Tolkningsregler för huruvida operatören ska anses vara förmedlare eller inte behövs för att problemen ska kunna lösas. Regeringen gav Stardoll dispens från skyldighet att erlägga mervärdesskatt med anledning av att bestämmelser, vilka kommer träda ikraft 2015, leder till att Sverige inte längre kommer vara beskattningsland i liknande transaktioner. Då transaktionen endast kan omfatta en konsument blir även endast en lagstiftning tillämplig och därmed avgörs skattskyldigheten utifrån samma mervärdesskatterättsliga bestämmelser och problem torde vara lösta. Ändock kvarstår brister i harmoniseringen då reglerna inte innebär att de olika tolkningarna av lagstiftningen undanröjs.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law

Title: VAT on electronic supplies- Is the tax consistent with the principle of neutrality?
Author: Amanda Rynning
Tutor: Pernilla Rendahl
Date: 2011-05-19
Subject terms: VAT, Electronic supplies, principle of neutrality, place of supply, internal market, Stardoll AB, ML

Abstract

Value Added Tax, VAT, is a general consumption tax that is added to almost all consumption of goods and services. Despite the extensive work of harmonization of the VAT system relating to electronic services, it can be difficulties in determining the taxable land, something that could affect the internal market in a negative way. The Swedish company Stardoll AB was double taxed on certain electronic services that they provided consumers in the UK. The problems that lead to double taxation must be identified to ensure free competition and free movement within the internal market. The principle of neutrality pervades the whole of the EU VAT system which can be derived from principles of the Treaty, establishing the common market, and the introduction of the VAT Directive. Neutrality is also in the nature of VAT, as the design of the tax is to burden the consumer. Double taxation is contrary to the principle of neutrality. The VAT system is no longer neutral if the double taxation means that the company is burdened with VAT. The problems in this case arise because of gaps in legislation on who is tax duty. Rules are needed for interpretation of whether the operator shall be considered a mediator or not, and if the provision is made in two stages or not. The government gave Stardoll AB exemption from the obligation to pay VAT on the occasion of new rules, which will take effect in 2015. The legislation states that Sweden no longer will be the taxable land in similar transactions. After 2015, taxation will be paid in the country where the consumer is located and therefore, only one jurisdictional will determine the taxation. When a transaction only comprises one consumer, then only one law can be applied on determine the taxation. The tax liability is therefore determined on the same VAT rules and the problems should be solved, thus the primary purpose of the rules is considered something else.

Innehåll

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte och Avgränsning	2
1.3 Metod och material.....	3
2 Eu-rättens inverkan på mervärdesskatten	4
2.1 Inledning	4
2.2 EU-rättens regelverk och funktion.....	4
2.3 Mervärdesskattens reglering inom EU.....	5
2.4 Kommentar	7
3 Mervärdesskatterättsliga principer	8
3.1 Inledning	8
3.2 Neutralitetsprincipen	9
3.3 Rättssäkerhet.....	11
3.4 Principer för att undvika dubbelbeskattning	11
3.4.1 Juridisk eller ekonomisk dubbelbeskattning?	11
3.4.2 Ursprungs- och destinationslandsprincipen.....	13
3.4.3 Likabehandlingsprincipen	14
3.5 Kommentar	14
4 Mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster	15
4.1 Inledning	15
4.2 Mervärdesskattens konstruktion	17
4.3 Skattskyldig enligt mervärdeskattelagen (ML)	18
4.4 Förmedling av tjänster	20
4.5 Mervärdesskatt på elektroniska tjänster.....	21
4.6 Förändringar i Direktiv 2008/8/EG	23
4.7 Kommentar	25
5 Vad leder till dubbelbeskattning av Stardoll AB?	27
5.1 Inledning	27
5.2 Faktorer som avgör beskattningsrätten.....	27
5.2.1 Begreppet elektronisk tjänst	27
5.2.2 Omsättningsland	28
5.2.3 Skattskyldig	29
5.2.4 Förmedlare?	30
5.2.5 Dispens från skattskyldighet.....	33
5.3 Är beskattningen förenligt med neutralitetsprincipen?	35
5.4 Medför de nya bestämmelserna en neutral beskattning?	38
5.5 Kommentar	38
6 Sammanfattande slutsats	40
Referenslista	42

Förkortningslista

Art.	Artikel
B2B	Företag till företag (Business to business)
B2C	Företag till konsument (Business to consumer)
EUD	Europeiska unionens domstol
EU	Europeiska unionen
EU-fördraget	Fördraget om Europeiska Unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
OECD	Organisation for economic co-operation and development
p.	punkt
prop.	Proposition
s.	sida
st.	stycke
VAT	Value added tax (mervärdesskatt)

Figurer

Figur 1 "Sveriges synsätt" transaktion X.....	15
Figur 2 "Storbritanniens synsätt" transaktion Y	16

Tabeller

Tabell 1"skattskyldig enligt ML"	23
Tabell 2"skattskyldig enligt ML efter 2015"	24

Bilagor

Bilaga 1 Art.7 i direktiv 2008/08/EG	46
Bilaga 2 Bilaga 1 till direktiv 2008/08/EG	48

I Inledning

I.1 Bakgrund

Företag som tillhandahåller elektroniska tjänster såsom ”appar” och webbplatser, är en växande bransch vilket innebär en ny marknad som skapar jobb och exportintäkter åt medlemsländerna. Möjligheten att tillhandahålla tjänster via internet leder till att handel över gränserna blir enklare och utvecklingen av den inre marknaden¹, där fri rörlighet över gränserna eftersträvas, går allt snabbare framåt.² För att den inre marknaden ska fungera väl krävs harmonisering av nationella regler.³ Trots ett omfattande harmoniserings arbete av regler för elektroniska tjänster uppstår ändå svårigheter när det gäller att fastställa beskattningsland. Ett problem som måste lösas, sett såväl utifrån ett företagsperspektiv som ur ett EU-rättsligt perspektiv där en fungerande inre marknad eftersträvas.

Ett aktuellt fall som belyser problemet är fallet med Stardoll AB som riskerade att dubbelbeskattas på vissa tillhandahållna elektroniska tjänster till konsumenter i Storbritannien.⁴ Tillhandahållandet är konstruerat på så sätt att konsumenten betalar via kreditkort, sms eller fast telefoni. Betalning via sms och fast telefoni tillhandahålls av teleoperatören som tar ut en avgift för tillhandahållandet och Stardoll erhåller sedan betalningen. I det aktuella fallet belastades operatören, etablerad i Storbritannien, av mervärdesskatt i Storbritannien. Stardoll belastades indirekt av mervärdesskatten då ett avdrag gjordes på den del som Stardoll erhöll. Företaget blev sedan skattskyldiga för mervärdesskatt för samma tjänst i Sverige och blev således både indirekt och direkt skattskyldigt för mervärdesskatt. Efter en ansökan om dispens hos Regeringen blev företaget befriat från betalningsskyldighet för mervärdesskatt, något som får anses vara ett undantagsfall.⁵ Regeringen anförde att dubbelbeskattningen i sig inte utgör tillräckliga skäl för att undkomma skattskyldigheten men att en särskild omständighet i fallet är att det efter 2015 kommer att gälla nya regler för fastställande av omsättningsland i B2C situationer

¹ Art. 3.3 i EU-fördraget.

² Art. 26 EUF-fördraget där de fyra friheterna, fri rörlighet av varor, tjänster, personer och kapital stadgas.

³ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, skäl 4.

⁴ Se begäran om befrielse från betalningsskyldighet enligt skattebetalningslagen (Dnr 131 752471-09/5314).

⁵ Regeringens beslut gällande överklagande av Skatteverkets beslut om betalningsskyldighet av elektroniska tjänster (Dnr Fi2010/3446).

inom EU.⁶ I direktiv 2008/08/EG⁷ stadgas att ursprungslandsprincipen byts ut mot destinationslandsprincipen och följden är att Sverige inte längre blir beskattningsland i ovan nämnda transaktion.⁸

Då beslutet endast rör det enskilda fallet är det inte en lösning på dubbelbeskattningsproblematiken i stort. Andra företag riskerar att utsättas för dubbelbeskattning och måste i sin tur ansöka om dispens för att undkomma en eventuell beskattning i Sverige. Dubbelbeskattning strider mot den grundläggande harmoniseringen inom EU samt principen om neutralitet. Om det finns en risk för att dubbelbeskattning uppstår kan frågan ställas om mervärdesskattereglerna faktiskt är förenliga med EU-rätten och dess grundläggande principer.

Regeringens anförande att reglerna från direktiv 2008, vilka träder ikraft 2015, ligger till grund för dispensbeslutet får anses väcka ett intresse av att utreda huruvida reglerna undanröjer de problem som leder till dubbelbeskattning eller om det endast är en preliminär lösning på problemet.

1.2 Syfte och Avgränsning

Syftet med uppsatsen är att identifiera de mervärdesskatterättsliga problem som leder till dubbelbeskattning för företag som tillhandahåller elektroniska tjänster, såsom Stardoll AB, samt att analysera dessa utifrån neutralitetshänsyn. Analysen omfattar även reglerna, vilka träder ikraft 2015, för att klargöra huruvida de undanröjer problemen som leder till dubbelbeskattning av företag som Stardoll AB.

Utgångspunkten för uppsatsen är fallet med Stardoll AB och därmed avgränsas uppsatsen till att endast behandla mervärdesbeskattningen av jämförbara transaktioner. Uppsatsen kommer således endast att beröra mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster och andra typer av tjänster lämnas utanför denna uppsats. Elektronisk handel påverkar fler delar av beskattningsrätten men på grund av utrymmesskäl kommer jag endast att behandla mervärdesbeskattning.

⁶ Regeringens beslut gällande överklagande av Skatteverkets beslut om betalningsskyldighet av elektroniska tjänster (Dnr Fi2010/3446).

⁷Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktivet 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

⁸ Se art. 5 och avsnitt 3 art. 369a-b i Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktivet 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

I.3 Metod och material

Då uppsatsen delvis syftar till att identifiera problemen som leder till dubbelbeskattning på mervärdesskatteområdet används en problemorienterad ansats⁹ för att fastställa problemen och slå an problemområdets betydelse. Mervärdesskatten är central för uppsatsen och en deskriptiv metod används för att redogöra för de mervärdesskatterättsliga regler som avgör beskattningen av elektroniska tjänster samt analysera deras förenlighet med neutraliteten. För att nå syftet med denna framställning kommer traditionell rättsdogmatisk metod att tillämpas, vilket innebär att lagstiftning, förarbeten och rättspraxis studeras för fastställande av gällande rätt, d.v.s. *de lege lata*.¹⁰

Det aktuella fallet, Stardoll AB, är en utgångspunkt för uppsatsen vilket används för att belysa problematiken och på ett lättare sätt identifiera de brister som finns för tillhandahållanden liknande Stardoll AB:s. I analysen kommer lagstiftning samt grundläggandeprinciper att utredas utifrån Stardoll AB. Internationellt koncentrerar jag mig på EU:s regelverk. Mervärdesskattedirektivet är centralt för uppsatsen samt direktiv 2008/08/EG som är en ändring av det tidigare med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster. Andra direktiv används endast i den mån det är intressant för uppsatsen. Vad gäller den nationella mervärdesbeskattningen är utgångspunkten mervärdesskattelagen (ML). Doktrin på området används för att beskriva mervärdesystemet i stort men även en del doktrin som rör specifikt mervärdesbeskattningen av elektroniska tjänster.

⁹ Den problemorienterade ansatsen tar sin utgångspunkt i ett mer öppet betraktelsesätt på juridiken där författarens huvudsyfte är mer än att enbart juridisktekniskt analysera en eller flera bestämmelser. Westberg, Peter, Avhandlingskrivande och val av forskningsansats- en idé om rättsvetenskaplig öppenhet, 1992.

¹⁰ Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, (2010), s. 38.

2 Eu-rättens inverkan på mervärdesskatten

2.1 Inledning

I kapitlet redogörs kort för den inre marknaden samt harmoniseringen av mervärdesskattesystemet inom EU. Kapitlet är väsentligt för uppsatsen då företaget Stardoll AB är aktör på den inre marknaden. Harmoniserade mervärdesskatterättsliga regler är ett viktigt instrument för att företaget ska ha en möjlighet att upprätthålla en stark konkurrenskraft när de tillhandahåller tjänster till konsumenter i andra länder inom EU. För att identifiera problemen som leder till dubbelbeskattning kan inte en avgränsning göras till endast det svenska mervärdesskattesystemet då denna bygger på EU:s mervärdesskattesystem.

2.2 EU-rättens regelverk och funktion

För att undanröja hinder på den inre marknaden inom EU är målet att uppnå harmonisering av nationella lagstiftningar på olika områden, varav mervärdesskattesystemet är ett.¹¹ Av EUD:s rättspraxis framgår det att i och med medlemskapet i EU har medlemstaterna en underordad ställning gentemot EU-rätten.¹² Medlemstaterna har genom att underteckna fördragen¹³ avstått från en del av den nationella suveräniteten till förmån för EU och EU-rätten ska i princip äga företräde i alla konflikter med nationell rätt.

EU-rätten kan delas in i primär och sekundär rätt. Till den primära EU-rätten hör de ursprungliga fördragen med tillhörande protokoll samt de ändringar och tillägg som tillkommit. Den sekundära rätten utgörs av två huvudsakliga rättsakter, förordningar och direktiv. I fördraget¹⁴ är det stadgat att en förordning som ha allmän giltighet och till alla delar vara bindande och direkt tillämplig i varje medlemsstat.¹⁵ Till skillnad från en förordning ska ett direktiv enligt samma fördrag, med avseende på det resultat som skall uppnås, vara bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat, men det överläts åt de

¹¹ Art 110-113 EUF- fördraget.

¹² Se framför allt mål 26/62 *van Gend & Loos mot Nederlandse Administratie der Belastingen* (1963) ECR 1 & C-6/64 *Flaminio Costa v. ENEL* (1964) ECR 585.

¹³ EU-fördraget och EUF- fördraget.

¹⁴ EUF- fördraget.

¹⁵ Art. 288 st.2 EUF-fördraget.

nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt.¹⁶ Den indirekta skatten vilken omfattar skatter som utgår på omsättning av varor och tjänster är harmoniserad inom EU och regleras genom direktiv.¹⁷ Det finns två grundläggande motiv¹⁸ till harmoniseringen av mervärdesskattesystemet, förverkligandet av ekonomisk integration mellan medlemsstaterna samt beräkningen av ett enhetligt beskattningsunderlag för uttag av del av det bidrag som medlemsstaterna ska erlagga till finansiering av gemenskapen.¹⁹

2.3 Mervärdesskattens reglering inom EU

EU:s harmoniserade mervärdesskattesystem har sin utgångspunkt i art 110-113 i fördraget²⁰ där det stadgas bestämmelser angående beskattning. I artikel 113 stadgas att rådet enhälligt skall anta bestämmelser för harmonisering av lagstiftningen angående indirekta skatter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprättas.

Mervärdesskatten fick sitt stora genombrott 1967 när beslut togs inom Europeiska Gemenskapen (EG), nuvarande Europeiska Unionen (EU), att införa det första mervärdesskattedirektivet²¹. Harmoniseringen av mervärdesskattesystemet fortsatte och år 1977 antogs det sjätte mervärdesskattedirektivet²². Härutöver har ett flertal direktiv²³ antagits som har varit inriktade på specifika området och 2006 infördes ett nytt direktiv²⁴, mervärdesskattedirektivet, som är en konsoliderad version av tidigare direktiv.

¹⁶ Art. 288 st.3 EUF-fördraget.

¹⁷Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och vissa direktiv som rör specifika områden som exempelvis Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktivet 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållandet av tjänster.

¹⁸ Kommissionen förslag till sjätte mervärdesskattedirektivet, 1973, s. 7.

¹⁹ Se Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ingress, skäl 8 övervägande 2 samt övervägande 1-3 och skäl 4 övervägande 3.

²⁰ EUF-fördraget.

²¹Rådets direktiv 67/227/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

²² Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter- Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

²³ Se exempelvis sjunde direktivet (94/5/EEG) med särskilda bestämmelser för begagnade varor, konst och samlarföremål.

²⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Förändringar har gjorts i direktivets struktur och lydelse men det materiella innehållet ska vara detsamma.²⁵

EU:s mervärdesskattedirektiv innebär ett krav på att alla medlemsstater ska ha en konsumtionsskatt av mervärdesskattekaraktär och direktivet innehåller långtgående regler för hur denna skall utformas.²⁶ En nationell mervärdesskatt motverkar målet med en inre marknad då den skulle innebära stor variation på medlemsstaternas mervärdesskatter. Reglering genom direktiv lämnar dock en viss frihet till medlemsländerna men det är viktigt att det finns klara riktlinjer för hur direktivet ska implementeras. Om frihet hade lämnats till medlemstaterna att själva utforma konsumtionsbeskattningen skulle undantag från skattskyldighet i vissa hänseenden kunna göras vilket skulle gynna vissa företag eller konsumenter.²⁷ En snedvriden konkurrens på marknaden skulle uppstå vilket skulle kunna påverka utvecklingen av den inre marknaden negativt.

Vid beskattning av elektroniska tjänster, vilka omfattar Stardoll AB:s tillhandahållande, bygger de svenska reglerna på mervärdesskattedirektivet samt direktiv 2008/8/EG vilken är en ändring av det tidigare avseende platsen för tillhandahållande av tjänster. Vid tolkning av direktivet samt den nationella lagen som bygger på den tidigare används förordning²⁸ samt EUD:s avgörande. I arbetet med att nå en enhetlig tillämpning av mervärdesskatten inom EU har EU-domstolen stor betydelse och enligt fördraget är de den yttersta uttolkaren av gemenskapsrättsliga regler.²⁹ Fastställandet av skattskyldiga personer, tillhandahållande av tjänster, samt platsen för tillhandahållanden ska baseras på samma grunder för alla aktörer på marknaden och därför är det nödvändigt att fastställa tillämpningsföreskrifter för tolkning av mervärdesskattedirektivet.

Principer används som stöd i tolkning av lagstiftning för nationella domstolar såväl som EU-domstolen.³⁰ Principerna fungerar som ett viktigt komplement till övriga rättskällor och

²⁵ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ingress, skäl 3.

²⁶ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ingress, skäl 4.

²⁷ SOU 2002:47, Våra skatter, Expertrapport, Ståhl Kristina & Österman Persson Roger, *EG-rätten och det svenska skattesystemet*, 2001, s. 90 kap 3.7.

²⁸ Se rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

²⁹ Art. 19 EU-fördraget.

³⁰ Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 97.

inom skatterätten finns en mängd olika skatterättsliga principer. Principer har varierande stöd i det rättsliga systemet.³¹ Vissa principer kan betecknas som legala principer med stöd i lagstiftningen. Hit hör exempelvis legalitetsprincipen och likhetsprincipen.³² Inducerade principer kommer istället fram i systematiskt analys av lagstiftning eller rättspraxis och utgörs av exempelvis neutralitetsprincipen.³³

2.4 Kommentar

Harmoniseringen av mervärdesskatten har kommit långt men är inte fullständig. Skillnader finns fortfarande i vissa avseenden vilket riskerar att påverka handeln över gränserna, något som bör undvikas för att inte leda till en snedvriden konkurrens. Ett tydligt bevis på att harmoniseringen av nationella regler inte är fulländad är situationen med Stardoll AB. Skillnader finns mellan de olika staternas tolkning av mervärdesskattereglerna vilket direkt påverkar företagets konkurrenskraft på marknaden. Neutralitetsprincipen samt den fria rörligheten är två viktiga grundpelare inom mervärdesskatten³⁴. Nedan kommer neutralitetsprincipen att belysas då principen utgör en grund för hela det europeiska mervärdesskattesystemet samt senare används i uppsatsen för att analysera problemen som identifierats³⁵

³¹ Tikka, Kari S, Om principer vid tolkning av skattelag, Skattenytt, 2004, s. 656-663.

³² Tikka, Kari S, Om principer vid tolkning av skattelag, Skattenytt, 2004, s. 656-663.

³³ Tikka, Kari S, Om principer vid tolkning av skattelag, Skattenytt, 2004, s. 656-663.

³⁴ KOM (96) 328 slutlig, s. 6.

³⁵ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

3 Mervärdesskatterättsliga principer

3.1 Inledning

Allmänna rättsprinciper inom EU-rätten är en viktig rättskälla, eftersom de intar en överordnad position i förhållande till andra rättskällor och får därmed hänföras till primärrätten.³⁶

I kapitlet kommer principen om neutralitet, vilken genomsyrar hela det EU: rättsliga mervärdesskattesystemet, att beskrivas. Mervärdesskatten är utformad så att skattskyldigas val ska påverkas så lite som möjligt, d.v.s. det ska föreligga neutralitet oavsett vilket handlingsalternativ som företas.³⁷ Neutralitetsprincipen, som omfattar ett antal principer som faller in under både de allmänna och mervärdesskatterättsliga, är en viktig grund för utformningen av mervärdesskatten. Neutralitet är ett relativt begrepp som får sin betydelse beroende på sammanhang. Först kommer en redogörelse av de olika definitionerna som fastställs i doktrin att göras för att sedan avgränsa endast till den neutralitetsprincipen som kommer att användas i uppsatsen.

Då uppsatsen syftar till att utreda problemen som leder till dubbelbeskattning kommer andra principer vilka både EUD, de nationella domstolarna samt mervärdesskattekommittén vägleds av i sina avgöranden och riktlinjer. Då omsättningsland är en central del i undanröjanden av dubbelbeskattning används två principer för att bestämma omsättningsland, destinationslandsprincipen och ursprungslandsprincipen.³⁸ Omsättningslandsprinciperna är även sammankopplade med huvudsaklighetsprincipen och delningsprincipen vilka avgör om olika tjänster ska anses utgöra en enhet eller om de ska särskiljas.³⁹ Denna princip blir av betydelse då tillhandahållandet i fallet med Stardoll AB har ansett från ett håll utgöras av en avskild förmedlingstjänst men från ett annat håll en underordnad förmedlingstjänst.⁴⁰ Vi kommer att komma tillbaka till detta senare i uppsatsen.⁴¹ Principerna kommer inte att beskrivas mer ingående än vad ovan gjort utan det

³⁶ Ulf, Bernitz och Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, s. 97.

³⁷ C-89/81 *Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council* [1982], p. 6.

³⁸ Se art. 45 och 46 i direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

³⁹ Se Mål C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise* [1999].

⁴⁰ Se figur 1 & 2 i avsnitt 4.1.

⁴¹ Se avsnitt 5.3.3.

väsentliga är att framhålla betydelsen av principerna som tolkningsinstrument av mervärdesskattestämmelserna

3.2 Neutralitetsprincipen

Grunderna för den EU-rättsliga neutralitetsprincipen kan härledas utifrån fördragets principer om upprättande av den gemensamma marknaden samt ur det första mervärdesskattedirektivet⁴². Neutraliteten ligger även i mervärdesskattens karaktär, eftersom konstruktionen av skatten syftar till att belasta konsumenten, att den endast ska ske en gång och att den ska vara generell.⁴³

Den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen har i olika doktrin analyserats och diskuterats med avsikt att definiera begreppet. Olika kategorier har fastställts som, intern och extern neutralitet⁴⁴, konsumtions- och produktionsneutralitet,⁴⁵ juridisk- och ekonomisk neutralitet samt konkurrensneutralitet.⁴⁶ Den interna neutraliteten innebär att neutralitet ska föreligga mellan olika handlingsalternativ och extern neutralitet att neutralitet ska föreligga inom EU och mellan medlemstaterna.⁴⁷ I annan doktrin har indelningen gjorts i tre huvuddelar, intern neutralitet, intern-extern neutralitet, samt extern neutralitet, där den interna refererar till den inhemska marknaden, den intern-externa är den som ska råda på den inre marknad inom EU och den externa är den som ska föreligga vid gränsöverskridande handel med länder utanför den inre marknaden.⁴⁸ I uppsatsen kommer inte extern neutralitet, så som den uttryckts i det sist nämnda definitionen, att behandlas. Endast transaktioner på den inre marknaden kommer att utredas och för att förenkla det framförda används således intern neutralitet och extern neutralitet, med extern neutralitet menat den som ska råda på den inre marknaden.

Enligt den externa neutraliteten skall gränsöverskridande transaktioner behandlas lika fördelaktigt som nationella transaktioner och utgör sedan länge ett av syftet med

⁴² Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter- Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund.

⁴³ Alhager, Eleonor, *mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 66.

⁴⁴ Alhager, Eleonor, *mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 60.

⁴⁵ Melz, Peter, *Mervärdesskatten rättsliga problem och grunder*, s. 68 ff.

⁴⁶ Terra och Kajus, *A Guide to the European VAT Directives Commentary to the Value Tax of the European Community*, s. 17.

⁴⁷ Alhager, Eleonor, *mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 60.

⁴⁸ Rendahl, Pernilla, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, s. 90.

mervärdesskattesystem inom EU. Principen är viktigt ur ett harmoniserings hänseende och tillhandahållare etablerade i olika medlemsländer ska ha möjligheten att konkurrera på samma nivå.⁴⁹ Till den externa neutraliteten omfattar såväl ickediskrimineringsprincipen som restriktionsförbudet.⁵⁰ Den externa neutraliteten kan dock inte till fullo anses ha genomförts för det mervärdesskatterättsliga systemet inom EU då det återstår skillnader mellan medlemsstaternas nationella regelsystem.

EU-domstolen har i ett flertal mervärdesskatterättsliga mål hänvisat till principen om skatteneutralitet.⁵¹ I *Ghent Coal Terminal*⁵² fastställdes att det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt⁵³ Mervärdesskattesystemet garanterar således en helt neutral beskattning av all ekonomisk verksamhet. Skatteneutraliteten kan närmast liknas med den interna neutraliteten samt konkurrensneutraliteten. Definitionen av den interna EU-rättsliga neutralitetsprincipen i ovan nämnda mål sammanfattar neutralitetsbegreppet från tidigare domar, och utgör så som det är definierad i *Ghent Coal Terminal* den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen *de lege lata*.⁵⁴

Ett viktigt syfte med mervärdesskattesystemet är även *konkurrensneutralitet*.⁵⁵ Bristande konkurrensneutralitet strider mot den EU-rättsliga principen om likabehandling⁵⁶ och det är medlemsstaternas skyldighet att undanröja den snedvridna konkurrensen.⁵⁷ Principen har fastställts i ingressen till mervärdesskattedirektivets;

⁴⁹ Rendahl, Pernilla, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, s. 91.

⁵⁰ Alhager, Eleonor, *mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 76.

⁵¹ Se t.ex. C-50/88 *Heinz Kühne v Finanzamt München III*, ECR 1989 p. 1925, p. 10 och C-37/95 *Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV*, REG 1998 s. 1-1.

⁵² C-37/95 *Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV*, REG 1998 s. I-1.

⁵³ C-37/95 *Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV*, REG 1998 s. I.1 p. 15.

⁵⁴ Alhager, Eleonor, *mervärdesskatt vid omstruktureringar*, 2001, s. 77 st. 2.

⁵⁵ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ingress, skäl 7.

⁵⁶ Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införandet av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt, övervägande nr 2.

⁵⁷ Se mål C-481/98 *Kommissionen mot Frankrike*, REG 2003 s. I-8785, p.29.

”Förverkligandet av målet att skapa en inre marknad förutsätter att det i medlemsstaterna tillämpas en sådan lagstiftning om omsättningskatter som inte snedvrider konkurrensvillkoren eller hindrar den fria rörligheten av varor och tjänster. Det är därför nödvändigt att genom ett mervärdesskattesystem åstadkomma en sådan harmonisering av lagstiftningen om omsättningskatter som i möjligaste mån undanröjer faktorer som kan snedvrida konkurrensvillkoren, på nationell nivå såväl som på gemenskapsnivå.”⁵⁸

EUD har flera gånger hänvisat till konkurrensneutraliteten. I målet *Gregg*⁵⁹ konstaterade domstolen att produkter ska belastats med en enhetlig skattesats och att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster ska behandlas lika.

Skatteneutraliteten så som den interna neutraliteten och konkurrensneutraliteten kommer att prövas i förhållande till beskattningen av elektroniska tjänster för att se om neutraliteten är förverkligad inom EU.⁶⁰

3.3 Rättssäkerhet

En annan grundläggande princip inom EU-skatterätten är rättsäkerheten, som kan härledas ur rättspraxis. EUD har i flera avgöranden hänvisat till rättsäkerhetsprincipen, vilket innebär att rättstillämpningen ska vara förutsebar för en skattskyldig. Rättsäkerheten kommer även att prövas i förhållande till fallet med *Stardoll AB*.⁶¹

3.4 Principer för att undvika dubbelbeskattning

3.4.1 Juridisk eller ekonomisk dubbelbeskattning?

Den principiella utgångspunkten är att en transaktion endast ska mervärdesbeskattas en gång.⁶² En analogisk tillämpning av en från inkomstbeskattningen hämtad terminologi innebär att dubbelbeskattning, såväl juridisk som ekonomisk, strider mot principerna om mervärdesskattens neutralitet.⁶³ En harmoniserad lagstiftning krävs för att i många fall

⁵⁸Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införandet av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt, ingress, skäl 4.

⁵⁹C-216/97 *Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs and Excise*, REG [1999] s. I-4947.

⁶⁰ Se avsnitt 5.4.

⁶¹ Se avsnitt 5.5.

⁶² Consultation Paper ”Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases”, EU-kommissionen 2007, s.3.

⁶³ Se Westberg Björn, *Mervärdesskattedirektivet- en kommentar*, 2009, s. 9 fotnot 40.

undvika dubbelbeskattning och bestämmelserna i direktivet anses vara en lösning för att undkomma detta.⁶⁴

Dubbelbeskattning inom den direkta skattens område delas in i två olika typer, juridisk dubbelbeskattning och ekonomisk dubbelbeskattning. Terminologin har även använts på den indirekta beskattnings område men det är viktigt att ha i åtanke att det finns terminologiska skillnader mellan direkt beskattning och mervärdesskatt och att dessa inte kan tillämpas rakt av.⁶⁵ För att internationell juridisk dubbelbeskattning ska föreligga krävs att samma skattesubjekt påförs jämförbara skatter i två eller flera stater för samma skatteobjekt under samma tidsperiod.⁶⁶ Ekonomisk dubbelbeskattning föreligger istället när samma transaktion beskattas i en eller flera stater men olika skattesubjekt blir beskattade på samma transaktion.

I mervärdesskattehänseende kan en sådan dubbelbeskattning uppstå när exempelvis mervärdesskatten inte helt kan övervältras på konsumenten (kumulativ effekt).⁶⁷ Inom mervärdesskatten beskattas skatteobjektet istället för skattesubjektet och dubbelbeskattning av mervärdesskatt har anses som mer jämförbar med internationell juridisk dubbelbeskattning.⁶⁸ Vid en B2B transaktion kan dock beskattning ske i olika länder men olika personer kan anses skattskyldiga, vilket mer liknar en ekonomisk juridisk dubbelbeskattning.⁶⁹ Vid en B2C transaktion är det endast säljaren som kan bli skattskyldig men i olika stater vilket mer liknar en juridisk dubbelbeskattning.

Det har anses att OECD:s definition på juridisk dubbelbeskattning är för snäv för att det ska vara en passande definition på dubbelbeskattning i mervärdesskattehänseende.⁷⁰ Även den ekonomiska dubbelbeskattningen får anses vara för snäv. I det aktuella fallet, Stardoll AB, skulle en blandning av dess två typer kunna anses ha uppstått. Den ekonomiska dubbelbeskattningen uppstår när både operatören och Stardoll AB blir beskattade på samma tjänst men i olika länder. När Stardoll AB belastas med momsen, erlagd i

⁶⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ingress, skäl 62.

⁶⁵ Se Rendahl, Pernilla, *OECD om internationell dubbelbeskattning på momsområdet*, s. 551 f.

⁶⁶ Se OECD Model Tax Convention on income and on Capital, 2008, Introduction, para 1.

⁶⁷ Rendahl, Pernilla, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, s. 23 st. 2.

⁶⁸ Se Rendahl, Pernilla, *OECD om internationell dubbelbeskattning på momsområdet*, s. 551 f.

⁶⁹ Se Rendahl, Pernilla, *OECD om internationell dubbelbeskattning på momsområdet*, s. 551 f.

⁷⁰ Se Rendahl, Pernilla, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, s. 23 st. 2.

Storbritannien, samtidigt som de även blir beskattade i Sverige uppstår en juridisk dubbelbeskattning. D.v.s. att samma skattesubjekt påförs skatt i flera stater för samma skatteobjekt. Det är således endast Stardoll AB som påverkas av dubbelbeskattningen då operatören har rätt till avdrag i Storbritannien och en juridisk internationell dubbelbeskattning får anses föreligga.

Olika principer kan tillämpas för att undvika att dubbelbeskattning i mervärdesskattehänseende uppstår. Principerna används för att bestämma platsen för tillhandahållandet vid gränsöverskridande handel, detta för att inte två eller flera stater ska anse sig ha beskattningsrätt. För att fastställa omsättningsland för elektroniska tjänster tillämpas ursprungs- och destinationslandsprincipen. Likabehandlingsprincipen presenteras även då det är denna som används i sista hand för att avgöra om beskattning kan ske flera gånger.

3.4.2 Ursprungs- och destinationslandsprincipen

Vid fastställandet av omsättningsland finns två huvudprinciper som används inom EU, *destinationslandsprincipen* och *ursprungslandsprincipen*. Destinationslandsprincipen innebär att skatten tillfaller och betalas i destinationslandet, dvs. det land där varan skall konsumeras.⁷¹ Ursprungslandsprincipen innebär istället att skatten tillfaller ursprungslandet, dvs. det EU-land där tillhandahållaren av tjänsten är etablerad.⁷² Vilken princip som är huvudregel skiljer sig mellan olika typer av tjänster och även om det är en beskattningsbar eller icke beskattningsbar person (konsument) som tillhandahåller tjänsten. Huvudregeln vid fastställande av platsen för tillhandahållande av tjänster till icke beskattningsbara personer, B2C transaktioner, är ursprungslandsprincipen.⁷³ Det finns dock undantag för vissa typer av tjänster. En av dessa är elektroniska tjänster när de tillhandahålls till eller ifrån tredje land då destinationsprincipen istället blir aktuell⁷⁴

⁷¹ Se art. 44 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 5 § ML.

⁷² Se art. 45 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 6 § ML.

⁷³ Se art. 45 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 6 § ML.

⁷⁴ Se art. 59 (k) Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 16-18 § ML.

3.4.3 Likabehandlingsprincipen

I enlighet med likabehandlingsprincipen ska lika behandlas lika i skattehänseende.⁷⁵ Principen är en generell princip och en av de viktigaste. Om dubbelbeskattning uppstår genom tillämpning av destinations- eller ursprungslandprincipen får likabehandlingsprincipen en avgörande roll när det gäller att avgöra om beskattning får ske flera gånger.⁷⁶ Enligt Alhager utgör likabehandlingsprincipen en del av den EU-rättsliga neutralitetsprincipen.⁷⁷

3.5 Kommentar

Att neutralitet är en utgångspunkt för mervärdesskattsystemet framgår klart. Vad som är neutralitet är dock relativt och det är väsentligt att sätta begreppet i ett sammanhang för att det ska få en betydelse. Om principerna för att fastställa platsen för tillhandahållandet inte löser det faktum att två stater anser sig ha beskattningsrätt borde beskattningen ske på ett så neutralt sätt som möjligt, detta för att inte den fria rörligheten samt den fria konkurrensen ska hotas. Att dubbelbeskattning strider mot den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen har framhållit och således borde dubbelbeskattning i största mån undvikas för att neutralitet i mervärdesskatten ska upprätthållas. Nedan kommer beskattningen av elektroniska tjänster att presenteras vilken senare kommer diskuteras utifrån de principer som redogjorts för ovan.

⁷⁵ Se exempelvis C-216/97 Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of customs & Excise, REG 1999 s. I-4947.

⁷⁶ Terra Ben, Kajus Julie, A Guide To The European VAT Directives, Integrated Text of the Sixth VAT Directive, 6.1.6.

⁷⁷ Se Alhager, Eleonor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, 2001, s.70 ff.

4 Mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster

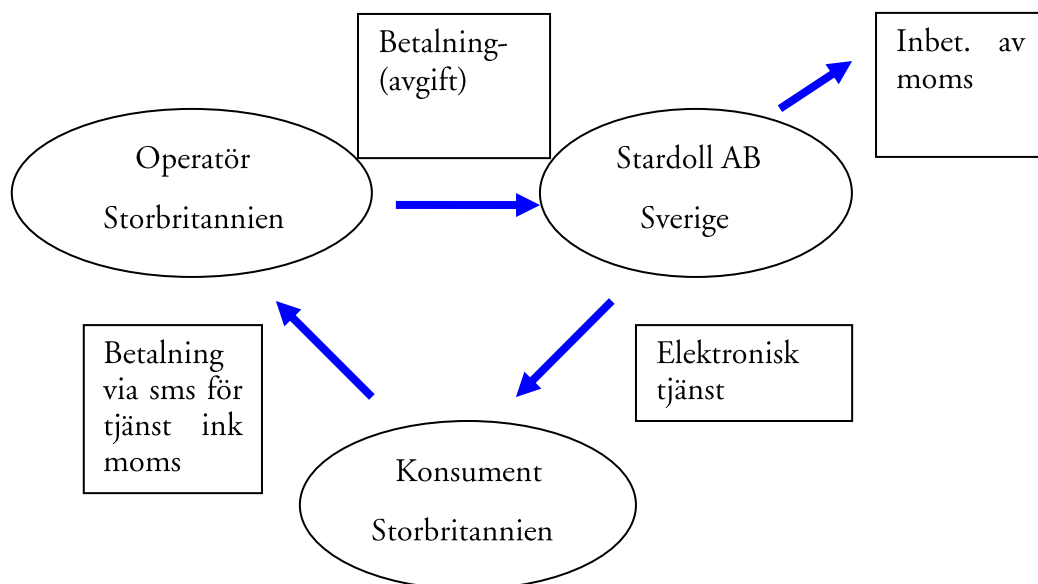
4.1 Inledning

Kapitlet syftar till att ge läsaren en förståelse för det svenska mervärdesskattesystemet. Grunden är viktig för att läsaren ska förstå hur beskattningen av Stardoll bestäms och för att problemen som leder till dubbelbeskattning ska kunna identifieras.

I Sverige regleras mervärdesskatten i mervärdeskattelagen (ML)⁷⁸. Systemet är uppbyggt som en konsumtionsskatt där det är konsumenten som ska bära bördan av skatten. Konstruktionen som en indirekt skatt är en grundpelare för hela mervärdesskattesystemet och något som är viktigt ur neutralitetshänsyn.

I det aktuella fallet Stardoll finns två olika synsätt på tillhandahållandet, ett från Sverige och ett från Storbritannien, vilket leder till en icke harmoniserad beskattning. Nedan beskrivs de två olika konstruktionerna genom två figurer, den första visar Sveriges synsätt och benämns som transaktion X och den andra, som beskriver Storbritanniens synsätt, benämns som transaktion Y.

Figur 1: "Sveriges synsätt" Transaktion X



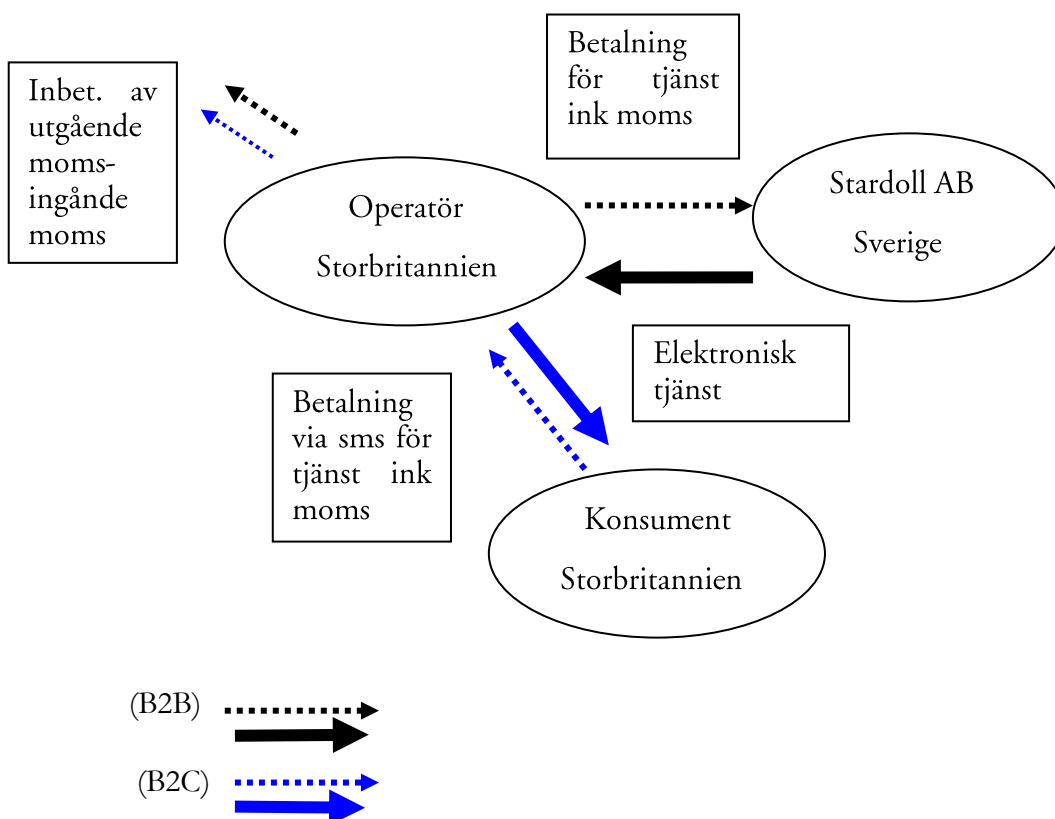
Transaktion X är uppbyggt som en B2C transaktion där det svenska bolaget Stardoll AB tillhandahåller den elektroniska tjänsten till konsumenten i Storbritannien. Konsumenten

⁷⁸ Mervärdeskattelagen (1994:200).

betalar genom sms via sin operatör etablerad i Storbritannien som tillhandahåller betalningen som sedan betalar vidare till Stardoll AB, med avdrag för den avgift som operatören tar ut för tillhandahållandet av betalningen. Enligt mervärdesskatterättsliga regler ska beskattning av elektroniska tjänster tillhandahållna en konsument ske i det land där tillhandahållaren är etablerad.⁷⁹ Stardoll tillhandahåller tjänsten direkt till konsumenten och Sverige är således beskattningsland och Stardoll är skattskyldig för mervärdeskatt inom landet. Tillhandahållandet av den elektroniska tjänsten sker endast i ett led (Stardoll till konsumenten), det andra förhållandet utgör endast en förmedling vilken Stardoll får betala en avgift för till operatören. Förmedlingstjänsten utgör en underordna förmedlingstjänst som behandlas enligt art. 24 som den överordnade elektroniska tjänsten. Detta kommer att behandlas senare i uppsatsen.⁸⁰

Tillhandahållandets konstruktion enligt brittisk mervärdesskatterätt, transaktion Y, beskrivs genom figur 2 nedan.

Figur 2: "Storbritanniens synsätt" Transaktion Y



⁷⁹ Art. 45 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 6 § ML.

⁸⁰ Se avsnitt 5.2.2.

Enligt Storbritanniens synsätt är operatören förmedlare i sitt eget namn vilket jämföras med återförsäljare i praxis av den elektroniska tjänsten. Transaktion består således av två tillhandahållanden, ett mellan Stardoll AB och operatören (B2B transaktion) och ett mellan operatören och konsumenten (B2C transaktion). Beskattningen mellan företagen (B2B) beskattas enligt mervärdesskatterättsliga regler i det land där köparen är etablerad, såkallad omvänd skattskyldighet.⁸¹ Den andra transaktionen sker mellan operatören och konsumenten (B2C) vilken beskattas enligt huvudregeln i det land där tillhandahållaren, säljaren, är etablerad vilket i detta fall är Storbritannien.⁸² Nedan beskrivs tillhandahållanden mer utförligt utifrån mervärdesskattens konstruktion.

4.2 Mervärdesskattens konstruktion

På nästan alla tjänster som vi konsumerar utgör en del av det pris vi betalar mervärdesskatt. Benämningen mervärdesskatt härstammar från just mervärdet som företag adderar vid sin försäljning för att täcka skatten. Till skillnad från inkomstskatten som är progressiv, dvs. att skattesatsen ökar ju högre inkomst, är konsumtionsskatten en proportionell skatt vilket innebär att oavsett hur stor konsumtionen är blir det inte någon skillnad i beskattning.⁸³ Däremot kan det finnas skillnader i skattesats mellan olika typer av tillhandahållanden.⁸⁴ Skatten är en allmän konsumtionskatt där det är sista ledet i distributionskedjan, den slutlige konsumenten, som belastas av skatten.⁸⁵ Dock är det inte konsumenten som är den skattskyldige i mervärdesskatt hänseende. Istället är det näringsidkaren som tillhandahåller tjänsterna som är skattskyldig till mervärdesskatt, dvs. de som betalar in skatten till staten.

För att sätta detta i relation till figurerna ovan är det konsumenten som belastas av mervärdesskatten i båda transaktionerna. Skillnaden ligger i vem som blir skattskyldig för mervärdesskatten som konsumenten belastats för. I den första figuren⁸⁶ där Sveriges synsätt

⁸¹ Se art. 44 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 5 § ML.

⁸² Se art. 45 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 6 § ML.

⁸³ Se art. 1.2 st.1 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

⁸⁴ Exempelvis kläder 25 %, livsmedel 12 %, 6 % tidningar.

⁸⁵ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, skäl 5.

⁸⁶ Se figur 1 avsnitt 4.1.

presenterades var det Stardoll AB som tillhandahöll tjänsten och även då är skattskyldig för denna i Sverige då företaget är etablerat där. I den andra figuren, Storbritanniens synsätt på tillhandahållandets konstruktion, vilken omfattar tillhandahållanden i två led var operatören skattskyldig för mervärdesskatten som konsumenten belastats för. De var även skattskyldiga för den moms som de själva belastades för i och med att Stardoll tillhandahöll den elektroniska tjänsten till operatören.⁸⁷ Då mervärdesskatten aldrig ska belasta företaget utan endast den slutliga konsumenten i näringskedjan har skattskyldig rätt till avdrag för den erlagda *ingående momsen*.

Avdragsrätten är en viktig del av mervärdesskattesystemet och för mervärdesskattens neutralitet.⁸⁸ Näringsidkaren som är den skattskyldige tar ut mervärdesskatt av köparen vid försäljning, såkallad *utgående moms*. Om köparen (ett företag) i sin tur även är skattskyldig för mervärdesskatt får avdrag för den betalda skatten göras, såkallad *ingående moms*.⁸⁹ I varje led av distributionskedjan stiger således priset och skatten vältras över på varje ny köpare men lyfts också successivt av.⁹⁰ Det är inte först varan eller tjänsten när den slutlige konsumenten som denne faktiskt får bära bördan av skatten. Mervärdesskatten är således ingen kostnad i näringsverksamheten för den skattskyldige.⁹¹ Om den utgående momsen överstiger den ingående mervärdesskatten ska mellanskillnaden betalas in till staten. Är den ingående skatten istället större ska överskjutande belopp betalas tillbaka till den skattskyldige.⁹²

4.3 Skattskyldig enligt mervärdeskattelagen (ML)

För att återgå till först nämnda figur där Stardolls tillhandahållande till konsumenter i Storbritannien redogörs ska även skattskyldigheten fastställas enligt svensk nationell lag. Skattskyldighet föreligger enligt 1 kap 1§ ML i tre situationer. Det är endast en av dessa, huvudregeln, som är väsentlig för uppsatsen.⁹³ Moms ska redovisas till staten vid

⁸⁷ Se art. 44 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 5 § ML.

⁸⁸ Ingress till Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, punkt 30.

⁸⁹ Avdelning X, kap 1, art. 168 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och 8 kap 2 § ML.

⁹⁰ Gyland, Christina, Skatterätt en introduktion, 2009, s. 104.

⁹¹ Gyland, Christina, Skatterätt en introduktion, 2009, s. 105.

⁹² 8 kap 2 § ML.

⁹³ Se även gemenskapsinterna förvärv (1 kap 1§ 1 st. p2 M) och skattepliktig import (1 kap 1§ 1 st. p. 3 ML).

omsättning inom landet som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.⁹⁴ Enligt huvudregeln är det den som gör en omsättning som nämns i 1 kap 1 § ML som är skyldig för mervärdesskatt. För att avgöra om skattskyldighet föreligger måste man gå igenom alla fyra steg i följande ordning;⁹⁵

- Omsättning av tjänster (2 kap. ML)
- Skatteplikt (3 kap ML)
- Yrkesmässighet (4 kap ML)
- Omsättningsland (5 kap ML)

Omsättning av en tjänst, ur ett mervärdesrättsligt perspektiv, avses när en tjänst utförs, överläts mot ersättning eller på annat sätt tillhandahålls någon eller tas i anspråk genom uttag, 2 kap 1 § 3 st. ML. Stardoll AB säljer sina tjänster via internet till konsumenter och tar betalt för dessa och det föreligger således en omsättning. Stardoll AB tillhandahåller sina tjänster via sin hemsida där konsumenten får betala för att ta del av ett visst innehåll på hemsidan. Sådana tjänster räknas som elektroniska tjänster.⁹⁶ Nedan kommer definitionen av elektroniska tjänster beskrivas närmare och vi lämnar det därför här.⁹⁷

Enligt 3 kap 1 § ML föreligger en generell skatteplikt på all omsättning av tjänster men vissa undantag finns stadgade. Med tjänst avses allt annat som inte utgör varor.⁹⁸ Elektroniska tjänster är inte undantagen mervärdesskatt och Stardolls omsättning är således skattepliktig.⁹⁹

Verksamheten är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap inkomstskattelagen(II).¹⁰⁰ Inom Eu-rätten används istället begreppet ekonomisk

⁹⁴ 1 kap 1§ 1 st. p.1 ML.

⁹⁵ Kleerup Jan, Den svenska momsens, 2006, s. 21.

⁹⁶ Se bilaga 1 & 2 för mer ingående definition av en elektronisk tjänst.

⁹⁷ Se 4.6 elektroniska tjänster, s. 17 f.

⁹⁸ 1 kap 6 § ML.

⁹⁹ Jmf. 3 kap 2-32 §§ ML samt Avdelning IX kap 2- 10 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹⁰⁰ 4 kap 1 § ML.

verksamhet vilket får anses vara ett vidare begrepp än det svenska.¹⁰¹ Stardoll AB är ett aktiebolag och bedriver näringsverksamhet i enlighet med IL och verksamheten är således yrkesmässig i enlighet med 4 kap ML.

Skattskyldighet för mervärdesskatt i Sverige uppkommer endast om omsättningen sker inom landet. För att avgöra omsättningsland måste tjänsten ifråga definieras då detta skiljer sig åt mellan olika typer av tjänster.¹⁰² Enligt huvudregeln i 5 kap 6 § ML är tjänsten, tillhandahållen en konsument, omsatt inom landet om tillhandahållaren har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast driftställe här från vilket tjänsten tillhandahålls. Svensk mervärdesskatt ska således redovisas oavsett vem köparen är och var tjänsten tillhandahålls.¹⁰³ I en B2C transaktion är det alltid tillhandahållaren som är skattskyldig dvs. den som ska redovisa moms till staten. Omsättningsland kan däremot skilja sig och undantagen från huvudregeln finns stadgade i 5 kap 7-18 §§ ML. Så som nämndes i den första figuren¹⁰⁴ är Sverige beskattningsland enligt nationella regler. Enligt brittiska regler är dock omsättningsland istället Storbritannien, dubbelbeskattningen är ett faktum.

4.4 Förmedling av tjänster

Enligt 6 kap 7 § ML ska den som i eget namn förmedlar en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig till mervärdesskatt om omsättningen medför skattskyldighet. Kommissonärsreglerna stadgade i 6 kap 7 § ML innebär att förmedlaren betraktas som återförsäljare.¹⁰⁵ Vad förmedlaren sedan erlägger till sin huvudman efter avdrag för förmedlingsersättningen anses som huvudmannen ersättning för försäljningen till förmedlaren. En skattskyldig huvudman bli skyldig att redovisa utgående skatt på denna ersättning. Mervärdesskatten blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos förmedlaren. Eventuell förmedlingsersättning från uppdragsgivaren utgör en bonus som minskar inköpspriset för tjänsten. Skatteplikt,

¹⁰¹ Jmf. Art. 9.1 st. 1 och 2 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹⁰² Mer om omsättningsland avseende elektroniska tjänster finns att finna i avsnitt 5.

¹⁰³ Kleerup Jan, Den svenska momsen, 2006, s.109.

¹⁰⁴ Se figur 1 ”tillhandahållandets konstruktion”, s. 13.

¹⁰⁵ Prop. 1968:100 s. 121 samt prop. 1993/94:99 s.20 f. samt SKV 553 utgåva 22, Handledning för mervärdesskatt, 2011, s. 205 avsnitt 8.2.6.

skattskyldighet och skattesats ska således avgöras i varje led för sig vid förmedling i eget namn.¹⁰⁶

Bestämmelsen bygger på art. 28 i mervärdesskattedirektivet¹⁰⁷ där det stadgas att, om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga. Bestämmelsen avser såkallade kommissionsavtal avseende tjänster.¹⁰⁸ I enlighet med vedertaget språkbruk för internationell handel avser kommissionsavtal sådana fall där den beskattningsbara personen handlar i eget namn för annans räkning, likvärdigt en återförsäljare.¹⁰⁹ Däremot om någon handlar för annans räkning i dennes namn är förmedlingstjänsten istället att betrakta i likhet med andra tjänster vilka behandlas enligt art. 24.1 och styrs av den underliggande transaktion, i detta fall den elektroniska tjänsten.¹¹⁰

4.5 Mervärdesskatt på elektroniska tjänster

Avseende mervärdesbeskattning av elektroniska tjänster har utvecklingen av lagstiftning och riktlinjer varit omfattande de senaste 10 åren. Behovet av nya mervärdesskatterättsliga regler för elektroniska tjänster ökar i och med att utvecklingen i teknik går framåt och den gällande lagstiftningen behöver således anpassas. I mervärdesdirektivet i dess lydelse i direktiv 77/388/EEG fanns inga bestämmelser stadgade för elektroniska tjänster. En naturlig följd av att det 1977 inte var aktuellt med den typen av tjänster. Insikten om den framväxande elektroniska handeln, och inte minst den ökade användningen av Internet som ett medel för internationell handel, gav upphov till en rad frågor om gemenskapens mervärdesskattesystem. Detta var starten på ett omfattande harmoniseringsarbete av regler för elektroniska tjänster.¹¹¹

Genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG, särskilt med avseende på beskattningsbara personer, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster

¹⁰⁶ Se SKV 553 utgåva 22, Handledning för mervärdesskatt, 2011, s. 205 avsnitt 8.2.6.

¹⁰⁷ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 26 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹⁰⁸ Westberg, Björn, Mervärdesskattedirektivet- en kommentar, 2010, s.158.

¹⁰⁹ Se Westberg Björn, Mervärdesskattedirektivet- en kommentar, s. med hänvisning till Convention on Agency in the international sale of Goods, art. 12-13 och motsvarande uttryck i den svenska lagstiftningen, lag (1914:45) om kommission, 4 §.

¹¹⁰ Westberg Björn, Mervärdesskattedirektivet- en kommentar, s. 158.

¹¹¹ KOM(2000) 349 slutlig, s. 2.

samt platsen för beskattningsbara säkerställs enhetlig tillämpning av det nuvarande mervärdesskattesystemet.¹¹² En ny förordning har således kommit att stadgas för att återspegla de förändringar avseende regler för elektroniska tjänster som direktiv 2008/08/EG innebär. I kategorin elektroniska tjänster ska digitaliserade tjänster och produkter som inte kräver större mänsklig inblandning för leverans till både företag och konsumenter inom EU omfattas.¹¹³ Exempelvis kan nämnas tjänster avseende webbplatser, distansunderhållning av programvara och utrustning, programvaror och uppdatering av program, bilder, texter och uppgifter, musik, filmer och spel.¹¹⁴ Elektroniska tillhandahållanden ska enligt kommissionen anses vara tillhandahållande av tjänster när det gäller mervärdesbeskattning trots att de i materiell form skulle behandlats som tillhandahållande av varor exempelvis böcker, musik etc.¹¹⁵ Klassificeringen av elektroniska tjänster har fastställts i förordning 282/2011¹¹⁶ vilket innebär, inte bara en förklaring av elektroniska tjänster, att klassificeringen blir direkt tillämplig i alla medlemsstater. I förordningen stadgas även tillhandahållanden som inte ska falla inom elektroniska tjänster.¹¹⁷

I 5 kap 16-18 §§ 1 st. p.12 (a-e) ML stadgas vissa undantag avseende omsättningsplats för elektroniska tjänster. Undantagen omfattar elektroniska tjänster tillhandahållna från Sverige till konsumenter i tredje land eller tillhandahållna konsumenter i Sverige från företag etablerade i tredje land. Om tillhandahållandet sker inom EU ska däremot huvudregeln i 5 kap 6 § ML eller art. 45 i mervärdesskattedirektivet tillämpas på elektroniska tjänster och beskattning sker enligt ursprungsprincipen.

¹¹²Se 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, skäl 4.

¹¹³ Se rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt art.7 och art. 59 (k) Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

¹¹⁴ Se rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt art.7 och bilaga I.

¹¹⁵KOM (1998) 374 Slutlig: EU – ”Elektronisk handel och indirekt beskattning” ett meddelande från Kommissionen till ministerrådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och Sociala kommittén.1998. riktlinje 2, p.5.

¹¹⁶ Se rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹¹⁷. Se rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt art. 7 punkt 3 (a-s).

En tabell kan visa tydligare när beskattning av elektroniska tjänster ska ske i Sverige eller inte.¹¹⁸

Säljaren är etablerad i:	Konsumenten finns i:	Beskattningsland
Sverige	Sverige	Sverige ¹¹⁹
Sverige	EU-land	Sverige ¹²⁰
Sverige	Tredje land	Tredje land ¹²¹

4.6 Förändringar i Direktiv 2008/08/EG

I ett direktiv¹²² från 2008 kom det att stadgas nya regler för att fastställa omsättningsland för elektroniska tjänster i B2B transaktioner då ursprungsprincipen byts ut mot destinationsprincipen.¹²³ Några förändringar för B2C transaktioner gjordes inte och huvudprincipen är fortfarande att tjänsten mervärdesbeskattas där säljaren är etablerad.¹²⁴

Direktivet innehåller även regler avseende gränsöverskridande försäljning av elektroniska tjänster i B2C transaktioner inom EU. Det är dessa regler som är väsentliga för uppsatsen och de som åberopats av Regeringen som en omständighet för att ge Stardoll AB dispens från skyldighet att erlagga mervärdesskatt i Sverige.¹²⁵

¹¹⁸ Se exempel, Rätt moms, s. 254 tabell 2 samt Rendahl Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, s. 257 tabell 6-3 "Place of Supply for Electronically Supplied services (B2C)".

¹¹⁹ Art. 45 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 6 § ML.

¹²⁰ Art. 45 i Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 6 § ML.

¹²¹ Art. 59 (k) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt och 5 kap 16-18 §§ ML.

¹²² Direktiv 2008/08/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållandet av tjänster.

¹²³ Se ingress till Direktiv 2008/08/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållandet av tjänster.

¹²⁴ Art. 45 i Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 6 § ML.

¹²⁵ Regeringens beslut gällande överklagande av Skatteverkets beslut om betalningsskyldighet av elektroniska tjänster (Dnr Fi2010/3446).

Reglerna träder i kraft den 1 januari 2015¹²⁶ och innebär att elektroniska tjänster tillhandahållna konsumenterna inom EU från en näringsidkare inom EU ska beskattas enligt *destinationslandsprincipen* istället för den tidigare huvudregeln, *ursprungslandsprincipen*.¹²⁷ Syftet med förändringen anses vara att man vill förhindra att mervärdesbeskattningen blir en avgörande faktor för företagsetablering. För att återkoppla detta till kapitlet med neutralitetsprincipen,¹²⁸ är reglerna alltså till för att säkerställa den interna neutraliteten.¹²⁹ Så som reglerna är utformade i mervärdesskattedirektivet i nuläget kan företag etablera sig i länder där skattesatsen är låg och på så sätt sätta lägre priser och således öka sin konkurrenskraft. För att undanröja en snedvriden konkurrens krävs därför en förändring i lagstiftningen. I och med direktivet¹³⁰ ska nya regler implementeras i den svenska lagstiftningen avseende tillhandahållande av elektroniska tjänster i B2C transaktioner inom EU. Då reglerna först träder ikraft 2015 är det ännu ovisst hur dessa kommer att implementeras och hur regleringen kommer att utformas. Det som är säkert är att regler måste implementeras och beskattning av transaktioner som Stardolls kommer att förändras i den bemärkelsen att Sverige inte längre kommer vara beskattningsland i ovan nämnda transaktion.

En tabell kan visa hur beskattningsland kommer att bestämmas enligt de nya bestämmelserna.¹³¹

¹²⁶ Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändringar av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster., art.5.

¹²⁷ Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändringar av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster Art. 5, underavsnitt 8 art. 58 samt art. 369b.

¹²⁸ Se avsnitt 3.2.

¹²⁹ Om intern neutralitet se avsnitt 3.2.

¹³⁰ Se art. 5 Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktivet 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

¹³¹ Rendahl Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, s 255 Tabell 6-2”Pace of supply for Telecommunication services, electronically supplied services and Radio and Television Broadcasting Services (B2C) post 2015”.

Säljaren är etablerad i:	Konsumenter finns i:	Beskattningsland:
Sverige	Sverige	Sverige ¹³² (art.45)
Sverige	EU-land	EU-land ¹³³ (art.58, art.369b)
Sverige	Tredje land	Tredje land ¹³⁴ (art.59 k)

Från den tidigare tabellen¹³⁵ som illustrerade hur beskattning ser ut idag har förändring skett i den andra kolumnen, då tillhandahållaren är etablerad i Sverige och tillhandahåller tjänster till en konsument i ett annat EU-land. Beskattning som förut skulle ske i Sverige och ändrats till att beskattas i det land där konsumenten finns.

4.7 Kommentar

För att återkoppla mervärdesskattens konstruktion med föregående kapitel är konstruktionen som en indirekt skatt väsentlig för att uppnå neutralitet i mervärdesskatteseende. Skulle skatten belasta företagen skulle skillnader i mervärdesskattesystemet mellan de olika medlemsländerna direkt påverka företagens beslut avseende handel på den inre marknaden. Snedvriden konkurrens och ett icke neutralt skattesystem skulle vara ett faktum. En indirekt skatt påverkar företaget istället indirekt då konsumenten belastas av skatten och konsumentens beslut påverkar företaget. Det som påverkar konsumenten negativt kan således få en negativ inverkan på företaget.

Det är viktigt att skilja på *var* beskattning ska ske och *vem* som är skattskyldig till momsens då omsättningsland och skattskyldig är två avskilda begrepp. Så som framgått tidigare är fastställandet av omsättningsland avgörande för var beskattning ska ske och även ett instrument för att undanröja eventuell dubbelbeskattning. Inom mervärdesskatten på elektroniska tjänster har avsaknaden av internationella bestämmelser för vilka principer som ska avgöra platsen för tillhandahållandet orsakat dubbelbeskattning och detta ledde till

¹³² Jmf art. 45 i Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktivet 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

¹³³ Jmf art. 58 och art. 369b i Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållandet av tjänster.

¹³⁴ Se art. 59 (k) Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktivet 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster.

¹³⁵ Se Tabell 1 kapitel 4.4 s. 22.

att harmoniserade regler även för dessa tillhandahållanden utarbetades. Stardoll AB är ett bevis på att problem ändå kvarstår.

De nya reglerna, vilka träder ikraft 2015, för elektroniska tjänster tillhandahållna konsumenterna inom EU anförde Regeringen var en omständighet som låg till grund för att ge dispens åt Stardoll AB. Anledningen var att Sverige inte längre, efter 2015, kommer vara beskattningsland för liknande tillhandahållanden. Det är av betydelse att jämföra gällande rätt med de förändringar som gjorts i och med direktiv 2008 för att utreda om de faktiskt kan vara en lösning på problemet eller om det endast är en lösning i det enskilda fallet.

5 Vad leder till dubbelbeskattning av Stardoll AB?

5.1 Inledning

Kapitlet syftar till att analysera de olika faktorer som avgör beskattningsrätten för att således kunna identifiera de mervärdesskatterättsliga problemen som leder till dubbelbeskattning för företag som Stardoll AB. Är det brister i lagstiftningen eller det faktum att EUD inte tagit ställning till liknande förhållanden som leder till den uppkomna dubbelbeskattningen?

I kapitlet återkopplas tidigare avsnitt där de olika beskattningsgrunderna har tagits upp samt de principer som ligger till grund för beskattningen för att vi senare i kapitlet ska kunna analysera beskattningen ur neutralitetshänsyn.

5.2 Faktorer som avgör beskattningsrätten

5.2.1 Begreppet elektronisk tjänst

Begreppet elektronisk tjänst har definierats i direktiv¹³⁶ samt förordning.¹³⁷ Arbetet med att utforma en gemensam definition utgör en viktig del i harmoniseringen av regler för elektroniska tjänster. I det aktuella fallet är det inte omstritt att tillhandahållandet ska klassificeras som en elektronisk tjänst. Beskattningen avgörs även av huvudregeln och klassificeringen som en elektronisk tjänst får inte en avgörande betydelse för vart beskattning ska ske, till skillnad från om tillhandahållandet skulle fallit in under specialregleringen i ML eller direktivet.¹³⁸ Den speciella konstruktionen på tillhandahållandet som följer av den elektroniska tjänstens är dock av avgörande karaktär. När det rör sig om en elektronisk tjänst framgår det inte klart vem som faktiskt tillhandahåller tjänsten till skillnad från ett tillhandahållande av traditionell karaktär och det är inte lika tydligt vilket land som tillhandahållandet sker ifrån. När flera jurisdiktioner blir

¹³⁶Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktivet 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster samt se bilaga 1 och 2.

¹³⁷ Se rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt se bilaga 1 och 2.

¹³⁸ Art.58 Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster och 5 kap 16-18 §§ ML och

tillämpliga på samma tjänst är det viktigt att det finns tydliga regler för vilket land som har beskattningsrätt, dvs. omsättningsland.

2008 års direktiv och de regler som kommer att träda ikraft 2015, vilka omfattar B2C transaktioner inom EU har inte ändrat definitionen på elektroniska tjänster.¹³⁹ Förändringen avsåg principerna för fastställandet av omsättningsland vilket kommer diskuteras i nästa avsnitt.

5.2.2 Omsättningsland

Det får anses tydligt att omsättningsland har en betydande karaktär när det gäller att undanröja eventuell dubbelbeskattning. Harmoniserade regler avseende omsättningsland är en förutsättning för att inte flera staters skatteanspråk ska kollidera.¹⁴⁰ Den svenska lagstiftningen är harmoniserad med EU-rätten vad gäller fastställandet av omsättningsland då 5 kap 6 § ML följer bestämmelsen i mervärdesskattedirektivets art. 45. Några brister i harmoniseringen kan inte anses föreligga.

När en tjänst består av två tjänster (huvudsaklig tjänst och betalningstjänst) måste det avgöras vem som är skattskyldig för momsen på den huvudsakliga tjänsten. Detta för att inte dubbel skattskyldighet ska uppkomma. En princip som genomsyrar svensk rättspraxis är huvudsaklighetsprincipen vilken innebär att tillhandahållna tjänster förenade med underordnade tjänster bestäms utifrån tillhandahållandets huvudsakliga karaktär.¹⁴¹ Således delas inte tillhandahållandets olika delar upp utan ses som en sammansatt transaktion. Endast om det finns tillhandahållskilnader som lätt kan urskiljas ska en uppdelning av tillhandahållandena göras.¹⁴² Gällande Staroll AB får den elektroniska tjänsten anses vara den huvudsakliga tjänsten och den tjänst som ligger till grund för beskattningen och tillhandahållandet av betalningen torde anses underordnad.

¹³⁹ Jmf. art. 56 (k) samt tillhörande bilaga II i Rådets direktiv 2006/112/EG, bilaga 2 i Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållandet av tjänster med förordning 1777/2005 bilaga 1 samt förordning 282/2011 bilaga 1.

¹⁴⁰Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, skäl 2.

¹⁴¹ Se Prop. 1993/94:99 s. 136. samt C-349/96 *Card Protection Plan Ltd (CPP) mot Commissioners of Customs & Excise* [1999], C-231/94 *Faaborg Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flenburg* [1996] ECR I-2395 [FG-Linien], para 12.

¹⁴² Prop. 1993/94:99 s. 137.

Problemen kan dock inte anses bero på avgörandet av huvudsaklig eller underordnad tjänst. Även om den huvudsakliga tjänsten har fastställts har vi ändå två länder vilka anser sig vara beskattningsland för den elektroniska tjänsten.¹⁴³ För att beskattningsland ska kunna fastställas och således undanröja dubbelbeskattningen krävs först att den skattskyldige fastställs vilket innebär att en stat måste ge upp sitt skatteanspråk. Vad som måste avgöras är om operatören ska anses vara förmedlare eller inte av den elektroniska tjänsten.

Reglerna för B2C transaktioner vilka träder ikraft 2015 innebär att den skattskyldige, i det här fallet Stardoll, blir skyldig att erlagga mervärdesskatt i den stat där konsumenten finns, Storbritannien.¹⁴⁴ Sverige blir således inte längre beskattningsland i en liknande transaktion och det får anses vara orsaken till att Regeringen gav dispens. Ur ett nationellt perspektiv löser reglerna den aktuella konflikten mellan de nationella tolkningarna. Frågan som kan ställas är om problemen kommer att undanröjas på EU-nivå. Så som vi ovan anfört är inte beskattningsland det primära att avgöra då vem som är skattskyldig först måste fastställas. Reglerna för beskattningsland är således inte den primära lösningen på problemet men att det ändå skulle kunna vara en lösning kommer att prövas nedan.¹⁴⁵

5.2.3 Skattskyldig

I en B2C transaktion är det alltid företaget som är skattskyldig till mervärdesskatt oberoende av var konsumenten finns eller var tjänsten konsumeras.¹⁴⁶ När den elektroniska tjänsten tillhandahålls en konsument i ett annat land än där företaget är etablerat, i Stardolls fall Sverige, blir tjänsten ändå belastad med svensk moms vilket följer av gällande lagstiftning.¹⁴⁷

När konsumenten betalar tjänsten genom sms till sin operatör etablerad i konsumtionslandet blir även operatören skattskyldig enligt nationell rätt i Storbritannien.¹⁴⁸ Vi har således två skattskyldiga i två olika omsättningsländer men för samma transaktion.

¹⁴³ Se figur 1 och 2. I avsnitt 4.1.

¹⁴⁴ Se art. 59 (k) och art. 359b i Rådets direktiv 2008/08/EG av den 12 januari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

¹⁴⁵ Se avsnitt 5.5.

¹⁴⁶ Jmf. 1 kap 1 § ML.

¹⁴⁷ Se 5 kap 6 § ML.

¹⁴⁸ Se figur 2 i avsnitt 4.1.

Bristen ligger i att några regler inte finns för vem som ska anses vara tillhandahållare av den elektroniska tjänsten. För att upprätthålla den inre marknaden krävs att de nationella reglerna och tolkningarna av lagstiftningen harmoniseras. Vad är det som avgör vem det är som är skattskyldig för försäljningen av elektroniska tjänster? Är det vem som fakturerar kunden eller vem som enligt avtalet ansvarar mot kunden för tjänsten eller är det några andra omständigheter som är avgörande? Med andra ord när blir ett svenskt företag skattskyldigt för försäljning av elektroniska tjänster till privatpersoner bosatta i andra EU-länder och när går denna skattskyldighet över på någon annan skattskyldig? Några tydliga regler finns varken att hämta i mervärdesskattedirektivet eller i ML.

5.2.4 Förmedlare?

Enligt 6 kap 7 § ML ska den som i eget namn förmedlar en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig till mervärdesskatt om omsättningen medför skattskyldighet. Kommissonärsreglerna stadgade i 6 kap 7 § ML innebär att förmedlaren betraktas som återförsäljare¹⁴⁹ Paragrafen bygger på art. 28 i mervärdesskattedirektivet. Paragrafens tillämplighet har inte tidigare prövats på elektroniska tjänster men i ett relativt nytt mål som avgjordes i Regeringsrätten, vilket presenteras nedan, anförde kändande lagregeln som stöd för att tillhandahållandet skulle anses ha skett i två led, då förmedlaren skulle anses som återförsäljare till den elektroniska tjänsten.¹⁵⁰

I *förvaltningsrättens mål nr 1429-10 "Resolution Interactive AB"* prövades huruvida transaktionen skulle anses ha skett i två led eller om försäljningen av de elektroniska tjänsterna hade gjorts direkt till konsumenten. Det svenska bolaget Resolution Interactive AB konstruerade och sålde s.k. applikationer eller "appar", för t.ex. iPhone och iPad. Bolaget hade ingått avtal med ett utländskt bolag med fast etableringsställe i Luxemburg om att det utländska bolaget via sin hemsida skulle distribuera apparna till slutkunder vilka nästan uteslutande var konsumenter.

Enligt Resolution Interactive var avtalet ett kommissionärsavtal med innebörden att det utländska bolaget skulle agera i eget namn för det svenska bolagets räkning. Således tillhandahöll det svenska bolaget tjänster till det utländska bolaget som i sin tur

¹⁴⁹ Prop. 1968:100 s. 121 samt prop. 1993/94:99 s.20 f. samt SKV 553 utgåva 22, Handledning för mervärdesskatt, 2011, s. 205 avsnitt 8.2.6.

¹⁵⁰ Regeringsrättens mål nr 1429-10, "Resolution Interactive AB".

tillhandahöll tjänsterna till privatpersoner inom EU. Det svenska bolaget menade att omsättning hade skett i två led och att tjänsterna i den första omsättningen (mellan det svenska bolaget och det utländska bolaget) skulle anses omsatta utomlands då köparen hade fast etablering i ett annat EU-land.¹⁵¹ Av avtalet framgick vidare att det utländska bolaget var skattskyldigt för tjänsterna gentemot privatpersonerna. Som grund för sitt yrkande anförde bolaget ett flertal rättsfall.¹⁵²

I målet anförde bolaget att ”förmedling i eget namn för annans räkning” inte tillmätts några särskilda rekvisit varken i lag eller i förarbeten.¹⁵³ I ett rättsfall¹⁵⁴ från högsta förvaltningsdomstolen tolkades dock begreppet och det slogs fast att det avgörande skulle vara vem som var konsumentens avtalsrättsliga motpart.

I mål C-1/08, *Athesia Druck*¹⁵⁵, konstaterade EUD att vid fastställandet av platsen för beskattning vid tillhandahållande av tjänster i flera led ska varje transaktionsled bedömas för sig. Den omständighet att tjänsterna indirekt har tillhandahållits privatpersoner ska alltså inte påverka bedömningen av omsättningsland för tjänsterna i det led där de tillhandahålls av bolaget till operatören. Om bolaget således omsätter tjänster till en näringsidkare med säte i ett annat EU-land till vilket tjänsterna tillhandahålls ska tjänsterna anses omsatta utomlands.

Enligt förvaltningsrättens bedömning var det inte frågan om omsättning i två led utan att respektive konsument istället ingått avtal med det svenska bolaget som levererat applikationerna direkt till konsumenten.¹⁵⁶ Det konstaterades även att det svenska bolaget behållit äganderätten, burit risken för förlust och haft ansvar och kontroll över applikationerna. Slut användarlicensen gällde mellan det svenska bolaget och konsumenten samt att av villkoren på hemsidan var det svenska bolaget konsumentens avtalsrättsliga motpart.¹⁵⁷ Avseende de rättsfall som bolaget anförde som grund för beskattningen, har

¹⁵¹ Detta följer av reglerna för B2B transaktioner i 5 kap 5 § ML samt art.44 i mervärdesskattedirektivet.

¹⁵² RÅ 7202-08, RÅ 1955 not.16, RÅ 2002 ref 113, C-1/09 *Athesia Druck Srl V Ministero dell'Economia e delle Finanze*, Agenzia delle Entrate, judgement of 19 February 2009 [2009].

¹⁵³ Se Regeringsrättens mål nr 1429-10, ”Resolution Interactive AB”, s.3.

¹⁵⁴ Se RÅ 2009 not 106.

¹⁵⁵ C-1/09 *Athesia Druck Srl V Ministero dell'Economia e delle Finanze*, Agenzia delle Entrate, judgement of 19 February 2009 [2009].

¹⁵⁶ Se regeringsrättens dom i mål 1429-10, s. 2 st.3.

¹⁵⁷ Se regeringsrättens dom i mål 1429-10, s. 2 st.3. f.

den avgörande bedömningen varit vem som varit konsumentens avtalsrättsliga motpart.¹⁵⁸ I målet ansågs Resolutions Interactive vara konsumentens avtalsrättsliga motpart och beskattning skulle således ske i Sverige.

Av avtalet framgår att det utländska bolaget är skattskyldigt för tillhandahållandena gentemot privatpersonerna. Förvaltningsrättens avgörande torde kunna medföra att försäljning av de elektroniska tjänsterna dubbelbeskattas om såväl det svenska som det utländska bolaget påförs mervärdesskatt i respektive land, liknande fallet med Stardoll.

Av ovan nämnda rättsfall har det svenska synsättet på tillhandahållandets konstruktion framhållits, vilket överensstämmer med ställningstagandet i Stardoll AB.¹⁵⁹ Till skillnaden från Resolution Interactive tillhandahåller Stardoll AB hela tjänsten och operatören tar endast emot betalningen. Om tillhandahållandet i Stardoll AB ska ha skett i två led, likt Storbritanniens synsätt, krävs således enligt nationell svensk rätt att operatören ska ha förmedlat tjänsterna i eget namn genom att ha varit konsumentens avtalsrättsliga motpart. Detta får inte anses vara fallet med Stardoll AB. Att Skatteverket tolkar tillhandahållandet så som de gjort får således inte anses märkvärdt. Men problemet kvarstår fortfarande, att företaget dubbelbeskattas och det finns därmed skäl för att företaget ska undkomma skattskyldighet för mervärdesskatt i Sverige.

Bolaget anförde i målet att en förmedling vilken faller in under 6 kap 7 § ML innebär endast att förmedlaren ur ett mervärdesperspektiv anses förvärva och vidareförsälja en förmedlad tjänst, det behöver således inte skett en överlåtelse i traditionell ordning.¹⁶⁰ Detta får anses vara en av orsakerna till de tolkningsproblem som uppstår när det gäller elektroniska tjänster. Vid en traditionell transaktion till en återförsäljare får återförsäljaren anses tillhandahålla tjänsten på ett liknande sätt som en konsument då ersättning erläggs för tjänsten och avdragsrätten blir aktuell.¹⁶¹ I elektroniska tillhandahållanden behöver inte tillhandahållaren i egentlig mening förvärva tjänsten för att vara förmedlare av den. Det väsentliga blir således att avgöra hur relationen ser ut till konsumenten för att skattskyldigheten ska kunna avgöras.

¹⁵⁸ Se exempelvis RÅ 2009 not 106, RÅ 2002 ref. 113, RÅ 1995 not. 16.

¹⁵⁹ Se figur 1 i avsnitt 4.1.

¹⁶⁰ Se regeringsrättens dom i mål 1429-10, s. 5.

¹⁶¹ Se avsnitt 4.2 för avdragsrätten.

Någon rättspraxis från EUD finns inte att hämta och det är något som behövs för att dubbelbeskattningen ska undanröjas för företag som Stardoll AB. Relationen till konsumenten borde vara det avgörande när det gäller att fastställa vem som ska anses skattskyldig för mervärdesskatten.

I Stardolls fall, men även i det nyss anförda målet med Resolution där dubbelbeskattning riskeras, går rätten till avdrag förlorad. I ett tillhandahållande i två led skulle Stardoll AB haft rätt att dra av den ingående mervärdesskatten. Men när det enligt Sverige inte föreligger ett tillhandahållande i två led men det behandlas som ett sådant i Storbritannien belastas företaget av mervärdesskatten utan att företaget kan göra avdrag för detta. Det får inte anses vara förenligt med grundtanken om det mervärdesskatterättsligasystemet.

Det blir av intresse att undersöka huruvida de nya bestämmelserna, vilka träder ikraft 2015, undanröjer det faktum att två företag blir skattskyldiga för samma transaktion. Kan både Stardoll AB och Operatören bli skattskyldiga för den tillhandahållna elektroniska tjänsten trots att beskattningen avgörs utifrån Storbritanniens lagstiftning då konsumenten finns där? Då transaktionen endast kan omfatta en konsument blir även endast en lagstiftning tillämplig och därmed avgörs skattskyldigheten utifrån samma mervärdesskatterättsliga bestämmelser och problem torde vara lösta, om än indirekt då reglernas primära syfte utgörs vara något annat.¹⁶²

5.2.5 Dispens från skattskyldighet

Även om reglerna vilka träder ikraft 2015 kan komma att lösa problemen som nu innebär att företag riskerar att dubbelbeskattas är rättsläget fram till dess osäkert och vi behöver instrument för att lösa eventuella situationer som kommer att uppstå fram tills dess. Enligt 13 kap 1§ Skattebetalningslagen (1997:483) får en skattskyldig helt eller delvis befrias från skyldigheten att betala mervärdesskatt om det finns *synnerliga skäl*. Beslut om sådan befrielse meddelas av Skatteverket enligt 36 § skattebetalningsförordningen (1997:750).¹⁶³ Befrielsen från att betala skatt får ses som ett extraordinärt rättsmedel vilket innebär att skatteverket ska vara mycket restriktiva vid sin bedömning om befrielse från betalningsskyldighet av skatt kan medges eller inte.¹⁶⁴ Enligt prop. 1996/97:100 sid. 596 anses synnerliga skäl som:

¹⁶² Se avsnitt 4.4.

¹⁶³ Skatteverkets beslut avseende Stardoll AB:s ansökan om befrielse från betalningsskyldighet, s. 2 st. 5.

¹⁶⁴ Skatteverkets beslut avseende Stardoll AB:s ansökan om befrielse från betalningsskyldighet, s. 3 st. 1.

”Som ett sådant synnerligt skäl som kan medföra befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder. Däremot bör befrielse kunna ske t.ex. i fall då en utländsk företagare, som inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, har betalat mervärdesskatt vid import av en vara och varan levererats till ett företag i Sverige som senare försatts i konkurs utan att den utländske företagaren fått ersättning för mervärdesskatten.”¹⁶⁵

I Stardoll AB:s ansökan om dispens från skattskyldighet för mervärdesskatt anförde Skatteverket att det inte förelåg synnerliga skäl för att undkomma beskattning i Sverige. Transaktionen ansågs inte falla in under den speciella situation som framställts som synnerliga skäl i propositionen. Inte heller Regeringen ansåg att dubbelbeskattningen i sig utgjorde synnerliga skäl för att undkomma mervärdesskatt i Sverige.¹⁶⁶

Om konsumenten belastats med mervärdesskatt framgår det av propositionen att befrielse inte kan medges. Detta får anses vara en snäv syn på möjligheten att ge dispens då dubbelbeskattning således faller utanför synnerliga skäl. Det får anses bemerkelsevärt att dubbelbeskattning inte utgör synnerliga skäl då regelverket innebär hinder för företagen att utvecklas såväl på den svenska marknaden som på den inre marknaden.

Om dispens inte skulle medges i en transaktion som liknar exemplet i propositionen skulle det utländska företaget belastas av mervärdesskatten, något som inte följer konstruktionen som en indirekt skatt. Stardoll AB hamnar i samma sits som det utländska företaget i exemplet då Stardoll AB belastas av mervärdesskatten vilket torde leda till att företaget borde medges dispens på grund av dubbelbeskattningen.

Även om orsaken till dubbelbeskattningen inte skulle gå att avhjälpa så skulle verkan av denna kunna undanröjas. En för snäv syn på möjligheten att medge dispens enligt 13 kap 1 § Skattebetalningslagen innebär att skattens konstruktion hotas och således även den gränsöverskridande handeln. Möjligheten till dispens är dock väsentlig ur neutralitetshänsyn även när det handlar om en missbrukning av möjligheten. Detta kommer att behandlas nästa kapitel.

¹⁶⁵ Se prop. 1996/97:100 s. 596 & 604.

¹⁶⁶ Se Skatteverkets beslut avseende Stardoll AB:s ansökan om befrielse från betalningsskyldighet samt Regeringens beslut avseende dispensansökan.

5.3 Är beskattningen förenligt med neutralitetsprincipen?

Neutralitet uppnås genom att mervärdesskatt tas ut på ett så generellt sätt som möjligt och därmed omfattar alla led i produktions- och distributionskedjan fram till och med konsumenten.¹⁶⁷ Att dubbelbeskattning strider mot neutraliteten är förvisso anfört men det är effekten av dubbelbeskattningen som är det väsentliga ur neutralitetshänsyn. När ett företag belastas av mervärdesskatten, som i fallet med Stardoll AB, då samma transaktion blir beskattad i två länder men konsumenten endast belastats med mervärdesskatt en gång, leder det till att hela mervärdesskatten konstruktion urholkas och neutraliteten äventyras. En omsättningsskatt som belastar företaget kan omöjligen hållas neutral då skillnader i beskattning är ofrånkomlig när skattesystemet inte är helt harmoniserat vilket mervärdesskatten inte är. Skillnader i skattesats och olika tolkningar föreligger fortfarande och arbetet med att nå en helt harmoniserad mervärdesskatt är långt ifrån fullkomlig. Fram tills att ett sådant harmoniserat skattesystem är uppnått krävs att endast konsumenten belastas av mervärdesskatten för att systemet ska vara så neutralt som möjligt.

Det som vid en första anblick såg ut att grunda sig i frånvaro av internationella överenskomna principer som bestämmer platsen för beskattning visade sig istället bero på något som tidigare inte varit det primära i harmoniseringsarbetet, nämligen vem som egentligen är skattskyldig för den tillhandahållna tjänsten. I B2C transaktioner är det alltid företaget som är skattskyldig och i traditionella transaktioner framgår det ofta mer tydligt vem som är tillhandahållaren. Vad gäller den ökade elektroniska handeln, när betalning sker via ett annat företag än det företag som tillhandahåller tjänsten, kan det dock vara svårare att avgöra vem som faktiskt är den egentliga tillhandahållaren. Konsumenten kan få ingivelsen av att företaget som tillhandahåller betalningen även tillhandahåller tjänsten. Ur ett mervärdesskatteperspektiv kan otydliga regler för fastställandet av skattskyldig innebära att neutraliteten äventyras, vilket är fallet med Stardoll AB när oklarheter finns i huruvida operatören är en förmedlare eller inte.

Först och främst den EU-rättsliga neutralitetsprincipen där harmonisering på den inre marknaden eftersträvas.¹⁶⁸ Om två olika stater tolkar lagstiftningen på två olika sätt brister

¹⁶⁷ Se Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, skäl 5.

¹⁶⁸ Se avsnitt 3.2.

harmoniseringen. Följden av att två jurisdiktioner kolliderar kan vara att den fria rörligheten på den inre marknaden förhindras och leder till snedvriden konkurrens mellan aktörerna på marknaden. Dubbelbeskattning kan inte anses förenlig med den EU-rättsliga neutralitetsprincipen och det finns ett behov av långtgående regler för att staterna ska ändra sin syn på den uppkomna situationen.

Den mervärdesskatterättsliga neutralitetsprincipen har i doktrin definierats på olika sätt och delats in i olika kategorier som ovan framförts.¹⁶⁹ Syftet med mervärdesskatten är att den skattskyldige ska påverkas så lite som möjligt av vilket handlingsalternativ den företar, det vill säga det ska föreligga neutralitet mellan olika handlingsalternativ.¹⁷⁰ Skatteneutraliteten som närmast går att likna med intern neutralitet och konkurrensneutralitet är den neutralitet som är väsentlig för uppsatsen¹⁷¹. Den *interna neutraliteten* innebär att neutralitet ska föreligga mellan olika handlingsalternativ.¹⁷² Om företag riskerar att dubbelbeskattas på grund av brister i lagstiftning eller att tolkningsföreskrifter saknas samt att staten inte är beredda på att undanröja dubbelbeskattningen kan företagen tvingas att flytta sin verksamhet utanför Sverige. Detta skulle innebära långtgående konsekvenser för den svenska marknaden samt för den svenska skattebasen. Ur neutralitetshänsyn handlar det dock om att skatten påverkar företagets handelsalternativ, något som bör undvikas i allra största mån för att den inre marknaden ska vara neutral i skattehänseende. Det faktum att företaget belastas av mervärdesskatt får således anses strida mot den interna neutraliteten.

Ett viktigt syfte med mervärdesskattesystemet är *konkurrensneutralitet*.¹⁷³ Bristande konkurrensneutralitet strider mot den EU-rättsliga principen om likabehandling.¹⁷⁴ Företag som tillhandahåller liknande tjänster ska beskattas på samma sätt för att konkurrensen inte ska påverkas av skatten. När Stardoll AB belastas av skatten är det tydligt att företaget hamnar i en mindre förmånlig sits än andra företag i samma bransch och därmed är beskattningen inte längre konkurrensneutralt.

¹⁶⁹ Se avsnitt 3.2

¹⁷⁰ Se avsnitt 3.1

¹⁷¹ Se avsnitt 3.2

¹⁷² Se avsnitt 3.2

¹⁷³Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 december 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ingress, skäl 7.

¹⁷⁴ Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införandet av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt, övervägande nr 2.

Bestämmelser för huruvida förmedlingstjänsten ska anses vara en sådan som stadgas i 6 kap 7 § ML och i art. 28 i mervärdesskattedirektivet behövs för att säkerställa neutraliteten i liknande transaktioner som de i fallet med Stardoll AB. Målet med Resolution Interactive visar även tydligt det svenska nationella ställningstaganden för hur tillhandahållande konstruktion ska anses uppbyggd vilken kan bli förödande om beskattningen även ska ske i ett annat land. Dubbelbeskattningen verkar dock inte påverka varken skatteverket, förvaltningsdomstolen eller Regeringens ställningstagande. Ett bevis på att den svenska skattebasen skyddas med järnhand och innebär att regler på högra nivå i rättskällehierarkin behöver fastställas. Allmänna rättsprinciper inom EU-rätten är en viktig rättskälla, eftersom de intar en överordnad position i förhållande till andra rättskällor.¹⁷⁵ Transaktionen borde således prövas på EU-nivå för att dubbelbeskattningen ska kunna lösas då de nationella staterna vägrar att efterge sin beskattningsrätt till förmån för företagens möjligheter på den inre marknaden.

Inom EU-skatterätten är rättssäkerhet en grundläggande princip vilken kan härledas ur rättspraxis.¹⁷⁶ Rättssäkerheten syftar till att rättstillämpningen ska vara förutsägbar för en skattskyldig och har hänvisats till i ett antal avgörande från EUD.¹⁷⁷ För att rättssäkerheten ska säkerställas krävs klara tolkningsregler för att företagen i förhand ska veta hur de kommer att beskattas, något som saknas avseende avgörandet av skattskyldig för tillhandahållanden liknande de i Stardoll AB. Beskattningen innebär således även att rättssäkerheten äventyras.

Möjligheterna att ge ett företag dispens får anses vara en säkerhetsventil i situationer då beskattningen inte är proportionerlig och strider mot grundprinciperna som råder på marknaden. Det kan dock ifrågasättas ifall ett system som bygger på proportionalitet kan behålla sin neutralitet om balansen rubbas genom olika undantag. Möjligheten för de nationella staterna att undvika problemen som kan hota den fria rörligheten borde användas, om än försiktigt, såväl ur ett företagsperspektiv som ur ett statligt perspektiv. För företagen för att inte hindra deras fria rörlighet och försämra deras konkurrenskraft och således riskera att den inre marknaden äventyras och för staterna, för att inte företagen ska fly landet och etablera sig i ett annat land och således äventyra den inhemska marknaden

¹⁷⁵ Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 97.

¹⁷⁶ Se avsnitt 3.3.

¹⁷⁷ Se avsnitt 3.3.

och den nationella skattebasen. Men om undantagen inte längre blir ett undantag utan snarare en vanlig företeelse kan snedvriden konkurrens åt det andra hållet hota neutraliteten. Undantag från skattskyldighet får anses påverka neutraliteten negativt då risken finns att skillnader mellan olika stater förekommer. Således är det viktigt att undantag görs i minsta mån för att säkerställa det gemensamma mervärdesskatterättsligasystemet. Vågskålen ska väga jämt för att neutraliteten inte ska äventyras. För att undvika oförenlighet med neutraliteten oberoende av vilket håll som vågskålen tippar åt krävs regler på EU-nivå som fastställer beskattningsrätten. Tolkningsregler måste fastställas för att upprätthålla det EU-rättsliga mervärdesskattesystemet samt skatteneutraliteten.

5.4 Medför de nya bestämmelserna en neutral beskattning?

Bestämmelserna som träder ikraft 2015 innebär att ursprungslandsprincipen byts ut mot destinationslandsprincipen och beskattning ska således ske i det land där konsumenten är etablerad. Då problemet som leder till dubbelbeskattning grundar sig på att två skatteanspråk kolliderar torde det vara en lösning på problemet då beskattningen endast avgörs av en lagstiftning och någon kollision kommer inte längre att uppstå. Det undanröjer dock inte det faktum att lagstiftningen tolkas olika gällande huruvida tillhandahållandet har skett i två led. Även om beskattningen i det aktuella fallet blir mer neutral leder de nya reglerna inte till harmonisering mellan de olika staternas tolkningar och en fulländad EU-rättslig neutralisering uppnås inte.

På fyra år kan många företag belastas av mervärdesskatten vilket betyder att de riskerar att hamna i en mindre förmånlig sits än andra aktörer på marknaden och i värsta fall, gå i konkurs. Om inte gemensamma regler fastställs riskerar även staterna att hamna i en mindre förmånlig sits gentemot andra medlemsstater. Antingen genom att de ger upp sitt skatteanspråk i enstaka transaktioner vilket kan påverka skattebasen negativt om inte staten får något tillbaka då andra stater inte ger upp sitt skatteanspråk i motsvarande situationer. I det andra fallet finns risken att om staten inte medger undantag från skattskyldigheten, att företagen etablerar sig i länder där de har överseende för den uppkomna situationen.

5.5 Kommentar

Det får anses tydligt att det finns brister i lagstiftningen avseende neutraliteten. Det som får anses utgöra det mest uppseende väckande är att företaget belastas av skatten men att det

inte finns några instrument för att lösa dessa problem vilket innebär att mervärdesskattesystemet urholkas. Det blir tydligt att lagstiftningen inte är anpassad efter de elektroniska tjänster som nu mer är en viktig del av handeln. Ytterligare harmoniseringsarbete krävs således för att säkerställa att inte snedvriden konkurrens och skatteneutralitet äventyras.

6 Sammanfattande slutsats

Syftet med uppsatsen har varit att identifiera de mervärdesskatterättsliga problemen som leder till dubbelbeskattning för företag som Stardoll AB samt att utreda problemen utifrån neutralitetshänsyn. En utredning har även gjorts av reglerna, vilka träder ikraft 2015, för att se om de kommer att undanröja dubbelbeskattningen för företag som Stardoll AB.

De mervärdesskatterättsliga problem som leder till dubbelbeskattning ligger i huruvida operatören ska betraktas som förmedlare eller inte. Det är detta som avgör om Skatteverket kommer att kräva mervärdesskatt från den svenska tillhandahållaren av tjänsterna oavsett om skatten redan är inbetald i ett annat EU-land. Dubbelbeskattningen i sig utgör nämligen inte tillräckliga skäl för att Stardoll AB ska undkomma skattskyldigheten. Något som får anses bemerkelsevärt då dubbelbeskattning i det aktuella fallet innebär att mervärdesskattens konstruktion äventyras och borde således väcka ett intresse av att undanröja dessa problem. Det finns ett behov av en konfliktlösningsmekanism för att lösa situationer där dubbelbeskattning uppkommer då dubbelbeskattningen i sig inte anses utgöra synnerliga skäl för att företaget ska befrias från skattskyldighet. Skattebasen utgör en viktig kärna för medlemsstaterna. Om dubbelbeskattningen ska lösas krävs att en stat ger upp sitt beskattningsanspråk, något som inte kommer att ske om det inte finns gemensamma regler som måste följas inom EU.

Ett viktigt instrument för att den inre marknaden ska upprätthållas och behålla sin fungerade karaktär med fri gränsöverskridande handel är ett neutralt mervärdesskattesystem. Följden av dubbelbeskattningen, att företagen belastas med mervärdesskatten, strider mot konstruktionen som en konsumtionskatt och neutraliteten är i princip omöjlig att upprätthållas då skillnader i beskattning är ofrånkomlig när harmoniseringen av skattesystemet inte är fulländat. Att dispens inte medges trots att dubbelbeskattningen är ett faktum får anses strida mot grundtanken med ett helt neutralt skattesystem då företaget belastas av mervärdesskatten och detta borde således undanröjas av staten. Om undantag från mervärdesskatt skulle bli en utväg för företag som tillhandahåller elektroniska tjänster skulle dock neutraliteten äventyras åt andra hållet och beskattningen skulle inte längre vara förutsägbarheten och därmed skulle rättssäkerheten gå förlorad. För att dispens inte ska vara den enda utvägen för företag som Stardoll AB krävs harmoniserade regler hur beskattningen ska avgöras för företag som Stardoll AB.

Om 2015 år regler kommer att lösa problemet återstår att se. När endast en jurisdiktion blir avgörande för beskattningen finns dock inte några motstridiga tolkningar som kan leda till dubbelbeskattning och lösning torde finnas att hämta där, trots att det inte är det primära syftet med bestämmelserna. Ändock blir inte mervärdesbeskattningen helt neutral då skillnader fortfarande finns i tolkningen av lagstiftningen vilket är ett bevis på att det krävs ytterligare harmoniseringsarbete för att mervärdesskatten ska bli så neutral som direktivet föreslår.

Referenslista

Eu-rätt

Fördrag

Fördraget om upprättandet av Europeiska Gemenskapen, Konsoliderad version

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

Direktiv

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

Rådets direktiv 67/227/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter

Sjunde direktivet 94/5/EEG med särskilda bestämmelser för begagnade varor, konst och samlarföremål

Rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införandet av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt

Rådets direktiv 2002/38/EG av den 7 maj 2002 om ändring och ändring för begränsad tid av direktiv sjätte mervärdesskattedirektivet vad gäller mervärdesskatteordningen för radio och televisionssändningar samt vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

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

Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktivet 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

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

Yttrande från kommissionen

KOM(96) 328 slutlig, 22.7.1996

KOM (2000) 349 slutlig, Bryssel 07.06.2000, Förslag om ändring av direktiv sjätte mervärdesskattedirektivet vad gäller mervärdesskatteordningen för vissa tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg

KOM (1998) 374 Slutlig: EU – ”Elektronisk handel och indirekt beskattning” ett meddelande från Kommissionen till ministerrådet, Europaparlamentet och Ekonomiska och Sociala kommittén.1998.

Consultation Paper” Introduction of a mechanism for eliminating double imposition of VAT in individual cases”, EU-commission

Praxis från EUD

C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, [1963] ECR 3

C- 6/64, *Flaminio Costa mot E.N.E.L.*, [1964] ECR 1141

C-89/81 *Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council*, [1982]

C-50/88 *Heinz Kühne v Finanzamt München III*, ECR [1989]

C-111/92 *Lange v Finanzamt Fürstfeldbruck* [1993] ECR I-4677

C-155/94 *Wellcome Trust*, REG [1996]

C-231/94 *Faaborg Gelting Linien A/S v. Finanzamt Flenburg* [1996] ECR I-2395

C-37/95 *Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV*, REG [1998] s. I-1.

C-349/96 *Card Protection Plan Ltd v Commissioners of Customs & Excise* [1999] ECR I-0973 (CPP)

C-481/98 *Kommissionen mot Frankrike*, REG [2003] s. I-8785

C-1/08 *Athesia Druck Srl v Ministero dell' Economica e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, judgement of 19 February 2009 [2009]

Svensk rätt

Författningar

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Skattebetalningslagen (1997:483)

skattebetalningsförfordningen (1997:750)

Förarbeten

Regeringens proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Regeringens proposition 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Regeringens proposition 2002/03:77 Mervärdesskatteregler för elektronisk handel samt för radio- och TV-sändningar

SOU 2002:47 Våra skatter?

Svensk rättspraxis

RÅ 7202-08

RÅ 1955 not.16

RÅ 2002 ref 113

Regeringsrättens mål nr 1429-10, ”Resolution Interactive AB”

Doktrin

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus, Uppsala, 2001

Bernitz, Ulf, Kjellgren, Anders, *Europarättens grunder*, Norstedt Juridik, Stockholm, 2007

Christina, Gyland, *Skatterätt en introduktion*, Studentlitteratur AB, Lund, 2009

Kleerup, Jan, *Den svenska momsen*, Ernst & Young AB och Liber AB, Malmö, 2006

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, Uppsala, 2010

Rendahl, Pernilla, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, IBFD, Nederländerna, 2008

Sandberg Nilsson, Anna, Westfahl, Lena, *Rätt Moms*, Bonniers Utbildning AB, Stockholm, 2010

Ståhl, Kristina & Österman Persson, Roger, *EG-rätten och det svenska skattesystemet*, *Expertrapport 5 till skattebasutredningen*, (SOU 2002:47), 2001

Westberg, Peter, *Avhandlingskrivande och val av forskningsansats- en idé om rättsvetenskaplig öppenhet*, 1992

Westberg, Björn, *Cross-Border Taxation of E-Commerce*, International Bureau of Fiscal Documentation, Nederländerna, 2002

Westberg, Björn, *Mervärdesskattedirektivet-en kommentar*, Thomson Reuters, 2009

Övrigt

Regeringens beslut gällande överklagande av Skatteverkets beslut om betalningskyldighet av elektroniska tjänster (Dnr Fi2010/3446).

Bilaga 1

Artikel 7 i direktiv 2008/8/EG

1. Begreppet *tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg* som anges i direktiv 2006/112/EG ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet huvudsakligen är automatiserat, kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.

2. Punkt 1 ska i synnerhet omfatta följande:

- a) Tillhandahållande av digitaliserade produkter i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar och uppdateringar av programvara.
- b) Tjänster som tillhandahåller eller stöder en kommersiell eller personlig närvaro på ett elektroniskt nät, t.ex. en webbplats eller en webbsida.
- c) Tjänster som genereras automatiskt från en dator via Internet eller ett elektroniskt nät, när en mottagare matar in vissa specifika uppgifter.
- d) Tilldelning mot ersättning av rättigheter att utbjuda varor eller tjänster till försäljning på en webbplats på Internet, vilken fungerar som en marknadsplats online, där de potentiella köparna lägger bud via ett automatiserat förfarande och där parterna får meddelande om försäljningen genom automatiskt genererad e-post från en dator.
- e) Servicepaket för Internet (ISP) i vilka telekommunikationsdelen endast är en understödjande och underordnad del (dvs. paket som omfattar mer än bara Internetanslutning och innehåller andra inslag, såsom sidor med ett innehåll som tillhandahåller nyheter, meteorologisk information eller turistinformation, spelplatser, webbhotellverksamhet, tillträde till diskussioner online osv.).
- f) De tjänster som förtecknas i bilaga I.

3. I synnerhet följande ska inte omfattas av punkt 1:

- a) Radio- och televisionssändningar.
- b) Telekommunikationstjänster.
- c) Varor för vilka beställningen och orderhanteringen sker på elektronisk väg.
- d) Cd-rom, disketter och liknande fysiska medier.
- e) Trycksaker såsom böcker, nyhetsbrev, tidningar eller tidskrifter.
- f) Cd-skivor och ljudkassetter.
- g) Videokassetter och dvd-skivor.
- h) Spel på cd-rom.

- i) Tjänster av fackmän, t.ex. jurister och ekonomiska konsulter, som ger kunderna råd via e-post.
- j) Undervisning, när kursens innehåll förmedlas av en utbildare över Internet eller ett annat elektroniskt nät (dvs. via fjärrförbindelse).
- k) Fysisk reparation offline av datorutrustning.
- l) Datalagerhanteringstjänster offline.
- m) Reklam, t.ex. i tidningar, på affischer och i tv.
- n) Användarstöd per telefon.
- o) Undervisning som enbart tillhandahålls via korrespondens, t.ex. brevkurser.
- p) Konventionella auktioner som kräver direkt medverkan av människor, oavsett hur buden läggs.
- q) Telefoni med en videobildkomponent, även kallad bildtelefoni.
- r) Tillgång till Internet och World Wide Web.
- s) Telefoni som tillhandahålls via Internet.

Bilaga 2

Artikel 7 i denna förordning

1. Punkt 1 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG

- a) Webbhotellverksamhet.
- b) Automatiserat distansunderhåll online av programvara.
- c) Fjärradministration av datasystem.
- d) Datalagerhantering online där vissa uppgifter lagras och hämtas på elektronisk väg.
- e) Tillhandahållande online av diskutrymme på begäran.

2. Punkt 2 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG

- a) Tillgång till eller nedladdning av programvara, t.ex. upphandlings-, bokförings- eller antivirusprogram, samt uppdateringar.
- b) Programvara som förhindrar att det visas reklam på skärmen, även kallad ”bannerblockerare”.
- c) Nedladdningsbara drivrutiner, såsom programvara som förbinder datorer med kringutrustning, t.ex. skrivare.
- d) Automatisk installation online av filter på webbplatser.
- e) Automatisk installation online av brandväggar.

3. Punkt 3 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG

- a) Tillgång till och nedladdning av ”skrivbordsteman”.
- b) Tillgång till och nedladdning av fotografier, illustrationer eller skärmläckare.
- c) Det digitaliserade innehållet i böcker och andra elektroniska publikationer.
- d) Prenumeration på nättidningar och nättidskrifter.
- e) Webbloggar och webbplatsstatistik.
- f) Nyheter, trafikinformation och väderrapporter online.
- g) Information online som genereras automatiskt av en programvara genom att köparen för in vissa uppgifter, t.ex. rättsliga och finansiella uppgifter, inbegripet uppgifter såsom kontinuerligt uppdaterade börsuppgifter.
- h) Tillhandahållande av annonsutrymme, t.ex. annonser på en webbplats eller webbsida.
- i) Användning av sökverktyg och Internetkataloger.

4. Punkt 4 i bilaga II till direktiv 2006/112/EG

- a) Tillgång till eller nedladdning av musik till datorer och mobiltelefoner.
- b) Tillgång till eller nedladdning av jinglar, musikutdrag, ringsignaler eller andra ljud.
- c) Tillgång till eller nedladdning av filmer.
- d) Nedladdning av spel till datorer och mobiltelefoner.
- e) Tillgång till automatiserade nätbaserade spel som inte fungerar utan Internet eller liknande elektroniska nätverk och där deltagarna befinner sig på avstånd från varandra.SV

23.3.2011 Europeiska unionens officiella tidning L 77/15