



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Moms på elektroniska tjänster

Kandidatuppsats i affärsjuridik

Författare: [Joseph Abdi]

Handledare: [Peter Krohn]

Framläggningsdatum [2011-05-19]

Jönköping [Maj 2011]

[Kandidatuppsats i affärsjuridik]

Titel: [Moms på elektroniska tjänster]

Författare: [Joseph Abdi]

Handledare: [Peter Krohn]

Datum: [2011-05-19]

Ämnesord **Mervärdesskatt, moms, elektroniska tjänster**

Sammanfattning

EU beslutade 2002 om en särskild beskattningsanordning i syfte att undanröja konkurrens-snedvridningar vid försäljning av elektroniska tjänster. Frågetecken om var eller av vem som moms ska erläggas kan ibland uppstå. Förvaltningsrätten och regeringen har gjort olika bedömningar beträffande mervärdesskattskyldighet för två svenska företag vars tjänster varit underkastade moms i andra länder. Medan förvaltningsrätten dömde företag A att betala mervärdesskatt befriade regeringen företag B från mervärdebeskattning.

Syftet är att utreda hur skattskyldighet beträffande samma elektroniska tjänster kan uppkomma i olika medlemsländer samt om de som tillhandahåller dessa tjänster säljer till eller ifrån fasta etableringsställen eller om de är att betrakta som återförsäljare.

Varför samma skattskyldighet uppkommer i olika medlemsländer kan delvis härledas till de avvikelser som finns mellan svensk rätt och EU-rätt beträffande innebörden av de olika begrepp som används för att beteckna momsredovisningsskyldiga. Det kan även bero på den vaga och vida definition som begreppet elektroniska tjänster innefattar samt de skillnader som finns mellan språkversionerna beträffande vad som ska anses omfattas.

Tillhandahållare av elektroniska tjänster ska erlägga mervärdesskatt i det land där köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller där det fasta etableringsstället finns till vilka tjänsterna tillhandahålls. Vid omsättning eller förvärv av tjänster är det den som agerar som faktisk säljare eller den kund som faktiskt förvärvar och konsumerar tjänsten som avgör var omsättningen anses belägen. Bedömningen ska fokusera på de huvudsakliga momenten för tjänsten ifråga.

Tillhandahållare av elektroniska tjänster är inte att betrakta som återförsäljare eftersom de inte uppfyller de kriterier som finns uppställda för begreppet återförsäljare. Därmed kan en analogi inte göras gällande.

[Bachelor thesis in tax law]

Title: [VAT on electronically services]

Author: [Joseph Abdi]

Tutor: [Peter Krohn]

Date: [2011-05-19]

Subject terms **Value added tax, VAT, electronically supplies**

Abstract

In 2002 the member states of EU took a decision regarding whether to introduce a special tax base on digital supplies or not. This tax base was later on implemented to the member states domestic laws. Question may sometimes arise as to where or by whom VAT should be paid regarding electronically supplies. The administrative court and the Swedish government have made different judgments regarding two Swedish companies whose services already have been subject to VAT in other member states. While the administrative court sentenced company A to pay VAT the government exempted company B.

This bachelor thesis will examine how tax claims regarding the same electronically supply can occur in different member states and if the providers are selling to or from a permanent establishment or if they are to be considered as distributors.

The answer to the first question can partly be due to the difference between Swedish law and EU-law regarding the different use of word for designating a taxable person. The words used for designating a taxable person have different meanings which can constitute confusion. It can furthermore be due to the vague and broad definition for the term electronically supplies and the differences that occur, regarding what can be covered by the definition of electronically supplies.

Providers of digital supplies shall pay VAT in the country where the buyer has his place of business or where the fixed establishment is located to which the supplies are provided. Regarding revenue or acquisition it is the one who acts like the real seller or the customer who acquires and consumes the provided service who determines where the supply is situated. The main elements for the services provided have to be examined.

Providers of digital supplies are not to be regarded as distributors because they do not meet the criteria's that are set out for the term.

Förkortningslista

B2B - business to business

B2C - Business to consumer

Bl.a. - Bland annat

Dnr. - diarienummer

D.v.s. - det vill säga

EG - Europeiska gemenskapen

EU-domstol - Europeiska unionens domstol

Prop. - Proposition

S. - Sida

SBL - Skattebetalningslagen

P. - Punkt

St. - Stycke

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	1
1.3	Metod och material.....	2
2	Mervärdesskatt	3
2.1	Definition av mervärdesskatt	3
2.2	Distinktion mellan vara och tjänst	4
2.3	Elektroniska tjänster	4
2.4	Dispens från momsredovisningsskyldighet	6
3	Startskottet för problematiken.....	8
3.1	Allmän kommentar	8
3.2	Resolution Interactive.....	8
3.2.1	Förvaltningsrättens avgörande	8
3.3	Stardoll AB	9
3.3.1	Regeringens anförande	9
3.4	Slutkommentar	10
4	Harmonisering av mervärdesskatt på EU-nivå.....	11
4.1	Inledning.....	11
4.2	Begreppet fast etablering	11
4.3	Fast etableringsställe i direktivet	12
4.4	EU-domstolens definition av "fast etablering"	12
4.4.1	Allmän kommentar.....	12
4.4.2	Berkholz-målet.....	13
4.4.3	ARO-lease	14
4.4.4	DFDS A/S	15
4.4.5	Planzer Luxembourg Sàrl	16
5	Svensk rätt	18
5.1	Omsättningsland	18
5.2	Skatteverkets ställningstagande.....	19
5.3	Skatteverkets bedömning.....	20
5.3.1	Begreppet fast etableringsställe.....	20
5.3.2	Personella resurser.....	20
5.3.3	Tekniska resurser	21
5.3.4	Tillräckligt stadigvarande	21
5.4	Omsättningslandet för ett tillhandahållande	22
6	Återförsäljare	24
6.1	Inledning.....	24
6.2	Definition av begreppet återförsäljare.....	24
7	Analys	25
7.1	Inledning.....	25
7.2	Varför uppstår då dessa problem?	25
7.3	Fast etableringsställe eller återförsäljare.....	26
	Referenslista	28

Bilagor

Bilaga I	30
Bilaga II	33
Bilaga III	34

I Inledning

I.1 Bakgrund

Den alltmer intensifierade tekniska utveckling som vi har haft på senare år har inneburit att de nationella gränserna blivit mer oklara och att en mer global värld istället vuxit fram. Tack vare Internet har vi numera tillgång till ett gigantiskt informationsflöde från hela världen genom ett par musklick. Internet har även inverkat på vårt sätt att konsumera såväl varor som tjänster. På senare tid har vi sett en trend bland allmänheten som i en allt större grad söker efter samt förlägger sina inköp på Internet. Appstore som ägs av Apple omsätter årligen miljarder på kunder som köper elektroniska applikationer till sina elektroniska utrustningar. Under 2002 beslutade EU:s-medlemsländer om en särskild beskattningsordning för mervärdeskatt på elektroniska tjänster vilken genomfördes genom ett direktiv samt en förordning. Syftet var att undanröja konkurrensnedvridningar vid försäljning av elektroniska tjänster som konsumeras inom EU. Denna beskattningsanordning har genomgått och genomgår fortfarande förändringar i syfte att bli tydligare. Frågetecken om var eller av vem mervärdeskatt ska erläggas kan ibland uppstå. I förvaltningsrätten dömdes spelutvecklingsföretaget Resolution Interactive att erlägga svensk mervärdeskatt medan företaget som var av meningsskiljaktig mening ansåg att en dubbelbeskattning uppkom eftersom mervärdeskatt redan hade erlagts av Apple. Efter att regeringen beviljade Stardoll AB dispens från att betala svensk mervärdeskatt för elektroniska tjänster, då dessa redan hade beskattats i ett annat EU-land, har frågan beträffande hur det blir med moms på appar och andra elektroniska tjänster återigen väckts.

I.2 Syfte och avgränsning

Denna kandidatuppsats avser att utreda hur skattskyldighet beträffande samma elektroniska tjänster kan uppkomma i olika medlemsländer. Av vidkommande intresse för syftet undersöks vidare huruvida de som tillhandahåller dessa tjänster säljer till eller ifrån fasta etableringsställen eller om de istället är att betrakta som återförsäljare? Frågeställningen kommer att utredas ur ett business to business perspektiv (B2B).

Avgränsning kommer att göras till rådande lagstiftning varför kommande lagstiftning inte kommer att presenteras i det följande. I den mån skillnader beträffande definitionen av elektroniska tjänster finns mellan medlemsländer kommer dessa att presenteras, däremot

kommer ingen genomgående presentation att göras, beträffande andra medlemsländers interna rätt på detta område.

I.3 Metod och material

Material kommer att inhämtas utifrån olika rättskällor från såväl svensk rätt som EU-rätt. Från svensk rätt kommer materialinsamling att ske utifrån lagstiftning, förarbeten, praxis samt doktrin men även rättsvetenskapliga artiklar samt ställningstaganden från Skatteverket kommer att beaktas. Relevant material från EU-rätten är förordningar, direktiv samt rättspraxis från EU-domstolen.

En deskriptiv metod kommer att användas för att belysa samt utreda hur gällande rätt beträffande mervärdesskatt av elektroniska tjänster ser ut idag. Redogörelsen kommer därmed att fokuseras till relevant lagstiftning samt praxis på området. I viss mån kommer även förarbete tillsammans med doktrin och yttranden från Skatteverket att användas för att ge en ökad förståelse för rättsområdet.

2 Mervärdesskatt

2.1 Definition av mervärdesskatt

Mervärdesskatt (moms) är en indirekt skatt¹ som inkommer till staten genom inbetalning från företag när en vara eller en tjänst omsätts, det vill säga (d.v.s.) säljs eller på något annat sätt tas ut ur verksamheten.² För att ett företag ska betraktas som momsredovisningsskyldigt fodras att företaget bedriver omsättning inom landet, att det är momspliktigt och bedrivs i yrkesmässig verksamhet.³ Med mervärdesskatt avses det ökade värdet som påläggs en vara eller en tjänst i varje led i produktions- och distributionskedjan och som betalas in av företagen.⁴ I Sverige är den generella momssatsen 25 procent av beskattningsunderlaget⁵ dock förekommer lägre momssatser om 12 procent (för bl.a. livsmedel) respektive 6 procent (för bl.a. böcker och tidningar) och i vissa fall kan varor och tjänster helt undantas mervärdesskatt.⁶ Det förekommer två kategorier av moms, ingående moms samt utgående moms. Med ingående moms⁷ avses den moms som uppkommer när företaget förvärvar varor och tjänster och med utgående moms⁸ avses den moms som företaget får in på sina inkomster. Härvid bör ha framgått att mervärdesskatt inte utgör en kostnad för företagen utan att det istället ankommer på den slutlige konsumenten att betala hela momsen. De momsredovisningsskyldiga företagen har rätt att, från den utgående momsen, dra av den ingående moms som hänför sig till förvärv i verksamheten.⁹ Det belopp företaget får dra av ska motsvara det belopp som säljaren ska redovisa som utgående moms. Bara den ingående moms som hänför sig till den momspliktiga verksamheten får dras av.¹⁰ Om det sammanlagda

¹ Indirekt skatt innebär att skatten inbetalas av vissa personer men att den ska bäras av andra personer (Melz, Peter, Mervärdesskatt: en introduktion, uppl. 16 Iustus förlag AB, Uppsala, 2010, s. 11).

² Mervärdesskattelagen (1994:200) 1 kap. 1 § 2 st. samt 2 kap. 1 §.

³ Mervärdesskattelagen 1 kap. 1 § 1 st. samt Norstedts Juridik-Zetee\ Lagkommentar\Mervärdesskattelagen\ 1 kap. Inledande bestämmelser\ 1 § 1 st. När mervärdesskatt ska betalas till staten \ 1 § 1 st.

⁴ Melz, Peter, Mervärdesskatt: en introduktion, s. 14.

⁵ Beskattningsunderlaget är det värde på vilket skatten beräknas. (Norstedts Juridik-Zetee\ Lagkommentar\Mervärdesskattelagen\ 7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag\ 1 § Den skattesats som ska tas ut på beskattningsunderlaget\ 1 §).

⁶ Mervärdesskattelagen 7 kap. 1 § och 3 kap. 1 § samt Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, avdelning IX.

⁷ Mervärdesskattelagen 1 kap. 8 § 2 st. samt 8 kap. 2 §.

⁸ Mervärdesskattelagen 1 kap. 8 § 1 st. samt 1 kap. 1 §.

⁹ Mervärdesskattelagen 8 kap. 1 §, 8 kap. 2 § samt 8 kap. 3 §.

¹⁰ Mervärdesskattelagen 8 kap. 6 § samt 8 kap. 3 §.

värdet på den utgående momsen är större än värdet på den ingående momsen ska företaget betala in mellanskillnaden till staten. Är däremot det sammanlagda värdet på den ingående momsen större än den utgående momsen, får företaget tillbaka mellanskillnaden från staten.¹¹

2.2 Distinktion mellan vara och tjänst

Att kunna definiera vad som räknas som vara respektive tjänst är viktigt eftersom lagstiftaren valt att göra en distinktion mellan dessa. Detta får till följd att helt olika regler kan gälla. Vad som kan tänkas utgöra en vara har av lagstiftaren bestämts till materiella ting¹² men även gas, värme och kyla samt elektrisk kraft är inkluderade. Allt annat som kan tillhandahållas ur yrkesmässig verksamhet är att betrakta som tjänst.¹³

En tjänst är och förblir en tjänst oavsett beställnings- och leveranssätt. Vissa tjänster kan inte levereras online medan andra tjänster kan beställas och levereras både online och offline. Varor som levereras offline t.ex. böcker, tidningar och fotografier med flera betraktas som varor trots att beställning kan ha gjorts online på Internet.¹⁴

2.3 Elektroniska tjänster

Denna grupp av tjänster kategoriseras som intellektuella tjänster vilken även kallas för 5:7-tjänster till följd av sin tidigare placering i momslagen.¹⁵ För att utröna vad som utgör elektroniska tjänster finns vägledning att inhämta dels från mervärdesskattedirektivet¹⁶ och dels från en tillämpningsförfordning från 2005¹⁷. Elektroniska tjänster är inte definierat i direktivet utan istället finns det en uppräkningslista av ett antal tjänster som illustrerar vad som utgör elektroniska tjänster i direktivets bilaga II. Listan har däremot utvecklats i förfordningen och här nedan finns den generella definitionen för elektroniska tjänster:

¹¹ Lundén, Björn, Svensson, Ulf, Moms praktisk handbok i mervärdesskatt, uppl. 13 Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2011, s. 11.

¹² Med materiella ting avses allt som går att ta på. (Lundén, Björn, Svensson, Ulf, Moms praktisk handbok i mervärdesskatt, s. 12).

¹³ Mervärdesskattelagen 1 kap. 6 §.

¹⁴ Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, uppl. 2 Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2011, s. 98 samt s. 99.

¹⁵ Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, s. 90.

¹⁶ Rådets direktiv 2006/112/EG, Art. 56 (1) (k).

¹⁷ Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt, Art. 11 och 12.

”... 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”¹⁸

Vad som utgör elektroniska tjänster är exempelvis:¹⁹

- tillhandahållande av digitaliserade produkter i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar och uppdateringar av programvara.
- Tjänster som tillhandahåller eller stöder en kommersiell eller personlig närvaro på ett elektroniskt nät t.ex. en webbplats eller en webbsida.
- tjänster som genereras automatiskt från en dator via Internet eller ett elektroniskt nät, när en mottagare matar in vissa specifika uppgifter.

Exempel på vad som inte utgör elektroniska tjänster är:²⁰

- varor för vilka beställningen och orderhanteringen sker på elektronisk väg,
- cd-rom, disketter och liknande fysiska medier,
- trycksaker såsom böcker, nyhetsbrev, tidningar eller tidskrifter,

Se bilaga I nedan för utförligare resonemang om vad som utgör samt exkluderas elektroniska tjänster.

I mervärdesskattelagen har lagstiftaren instiftat en liknande uppräkningslista av elektroniska tjänster liknande den som finns i direktiv 2006/112 EG.²¹ Denna lista är inte uttömmande på något sätt utan avsikten är att bestämmelsen ska kunna innefatta fler elektroniska tjänster, dels sådana som redan finns i idag och dels sådana som kommer att finnas i framtiden.²² Se bilaga II nedan för att överblicka den uppräkningslista som finns i mervärdesskattedirektivet och i mervärdesskattelagen.

Enligt Pernilla Rendahl, juridisk doktor, kan två skillnader iakttas vid en jämförelse av tillämpningsförfordningen från 2005, mellan språkversionerna engelska, tyska, franska och

¹⁸ Rådets förordning (EG) nr 1777/2005, Art. 11 (1).

¹⁹ Rådets förordning (EG) nr 1777/2005, Art. 11 (2).

²⁰ Rådets förordning (EG) nr 1777/2005, Art. 12 (3).

²¹ Mervärdesskattelagen 5 kap. 18 § p. 12.

²² Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, s. 98.

svenska. Den ena skillnaden är hänförlig till den engelska språkversionen som "avviker vid angivande av nedladdningsbar musik till dator och mobiltelefon vid två tillfällen istället för angivande av både nedladdningsbar musik och nedladdningsbara spel till dator och mobiltelefon vilket övriga jämförda språkversioner gör".²³ Den engelska språkversionen ska dock anses omfatta nedladdning av spel som en del av elektroniska tjänster eftersom samtliga språkversioner ska ges lika giltighet.²⁴ Den andra skillnaden återfinns i den svenska språkversionen som anger att tillhandahållande av reklam inte ska omfattas av elektroniska tjänster medan de andra språkversionerna hänvisar till tillhandahållande av reklamtjänster som är ett snävare begrepp än den förstnämnda. Den svenska versionen bör därmed tolkas restriktivt till att endast inbegripa reklamtjänster.²⁵

Elektroniska tjänster som är omsatta här i landet beläggs med 25 procent moms trots att en fysisk transaktion av motsvarande produkt skulle beläggas med en lägre momssats. Detta eftersom de anses ha förlorat sin fysiska form och istället är att betrakta som en tjänst. Exempel på sådant är böcker samt överlåtelser och upplåtelser av rättigheter till upphovsrättsligt skyddade litterära och konstnärliga verk som normalt beläggs med 6 procent moms.²⁶

2.4 Dispens från momsredovisningsskyldighet

Regeringen eller den myndighet som regeringen förordnar får helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att bl.a. betala mervärdesskatt, om det finns synnerliga skäl.²⁷ Skatteverket har uppdragits av regeringen att vara den som ska besluta om nedsättning eller befrielse att göra skatteavdrag eller att betala skatt. Ett sådant beslut ska aldrig överlämnas till regeringen.²⁸ Vid beslut om befrielse för mervärdesskatt får motsvarande befrielse ges för

²³ Rendahl, Pernilla, Omsättningslandet för elektroniska tjänster samt huruvida dessa är tillhandahållna från ett fast etableringsställe, Skattenytt nr. 5 år 2009 årgång 59, s. 290.

²⁴ Mål 289/81 Srl CILFIT och Lánificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità [1982] ECR s. 3415, st. 18.

²⁵ Rendahl, Pernilla, Omsättningslandet för elektroniska tjänster samt huruvida dessa är tillhandahållna från ett fast etableringsställe, s. 290.

²⁶ Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, s. 97 samt s. 98.

²⁷ Skattebetalningslagen (SBL) (1997:483) 13 kap. 1 §.

²⁸ Skattebetalningsförfordningen (1997:750) 36 § samt Norstedts Juridik-Zeteo\ Lagkommentar\SBL\ 13 kap. Befrielse från betalningsskyldighet\ 1 § Vem som får befria från skyldighet att erlægga mervärdesskatt\ 1 §.

skattetillägg, förseningsavgift och ränta.²⁹ Överklagan av ett beslut som Skatteverket fattar enligt 13 kap 1§ SBL ska ske hos regeringen.³⁰

²⁹ SBL 13 kap. 1 § 3 st.

³⁰ SBL 22 kap. 1 §.

3 Startskottet för problematiken

3.1 Allmän kommentar

Vad som är gemensamt för framställningen av nedan följande två rättsfall är att de berör förhållandet business to consumer (B2C). Även om det kan uppfattas falla utanför ramen för avgränsningen i denna framställning, som behandlar B2B kan den problematik som finns på området, belysas genom dessa rättsfall. Problematiken kan eventuellt böttna i att reglerna ej funkar som de ska alternativt att de är otydliga vilket medför en komplicerad tillämpning av regelverket för företag beträffande var betalning av mervärdeskatt ska ske gällande elektroniska tjänster.

3.2 Resolution Interactive

Resolution Interactive AB³¹ konstruerar och säljer elektroniska spel genom Apple och dess dotterbolag iTunes som har fast etableringsställe i Luxemburg. Spelen distribueras via Apples hemsida och Appstore till kunder som är privatpersoner inom den europeiska gemenskapen (EG) och för tillhandahållandet av denna tjänst finns en avtalad provision om trettio procent av det pris som slutanvändaren betalar. Resterande del går till bolaget. Resolution Interactive AB har hamnat i tvist med Skatteverket som anser att tjänsten som Resolution Interactive förmedlar är omsatt inom landet varmed Skatteverket vill påföra bolaget utgående moms. Bolaget bestrider detta eftersom moms redan erlagts av Apple.³² Frågan som förvaltningsrätten har att ta ställning till är huruvida tjänsten är omsatt inom eller utom landet för att därefter bedöma om Apple eller spelutvecklarna är momsredovisningsskyldig vid appförsäljning.

3.2.1 Förvaltningsrättens avgörande

Tillhandahållandet av elektroniska spel för nedladdning är ur ett momsskattehänseende att betrakta som en tjänst.³³ Förvaltningsrätten finner i likhet med Skatteverket att bolagets tillhandahållande av elektroniska spel för nedladdning inte är fråga om en tjänst som omsatts i flera led³⁴. Vad beträffar det avtal som bolaget ingått med Apple/iTunes och de vill-

³¹ Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr: 1429-10, 1914-10, 1915-10.

³² Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr: 1429-10, 1914-10, 1915-10, s.1 och s. 2.

³³ Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr: 1429-10, 1914-10, 1915-10, s.7.

³⁴ Resolution Interactive anförde som grund för sin talan att Apple/iTunes ådragits att förmedla bolagets produkter under ett agentavtal samt att sälja bolagets produkter under ett kommissionärsavtal genom det avtal som upprättats med bolaget. Därmed skulle bolagets tjänster betraktas som omsatta utomlands.

kor som gäller för den slutlige köparen talar dessa entydigt för att bolaget är säljare och att Apple/iTunes tillhandahåller en handelsplats där bolaget säljer sina applikationer. ”Bolaget behåller äganderätten och bestämmer själv priset, bär risken för förlust och har ansvar och kontroll över applikationerna.”³⁵ Det är således inte Apple/iTunes som levererar applikationen till kunden och vad beträffar slutanvändarlicensen ingår den följaktligen mellan bolaget och slutanvändaren. ”Även av den förebringade köpsidan från Apple/iTunes framgår klart att det är bolaget som är kundens avtalsrättsliga motpart och att Apple/iTunes inte tillhandahåller tjänsten i eget namn”.³⁶

Mot bakgrund av detta finner förvaltningsrätten bolagets tjänster omsatta inom landet varmed bolaget följaktligen ska mervärdesbeskattas.

3.3 Stardoll AB

Det svenska bolaget Stardolls³⁷ har som affärsidé att sälja virtuella klippdockor på sin hemsida varvid kunderna betalar för att få nyttja ett visst innehåll och viss funktion på hemsidan. Betalning sker till Stardolls genom bland annat sms-betalning som förmedlas av teleoperatören.³⁸ I Storbritannien har teleoperatören Vodafone som hanterar betalningarna för tjänsterna till Stardolls ansetts skattskyldig för brittisk moms för samma elektroniska tjänst. Vodafone har vid överföringen till Stardolls dragit av den brittiska momsen på det belopp som utgör ersättningen till Stardolls.³⁹ Skatteverket kräver dock Stardolls på moms för den försäljning som sker inom landet och i andra EU-länder. Stardolls som anser sig dubbelbeskattas har begärt dispens från betalningsskyldighet av regeringen.

3.3.1 Regeringens anförande

Regeringen har valt att befria Stardolls från betalning av svensk moms på försäljning av elektroniska tjänster till konsumenter i utlandet i enlighet med 13 kap 1 § SBL. Att Stardolls utsätts för dubbelbeskattning, på grund av att det i länderna råder olika uppfattningar om hur transaktionen ska bedömas och därmed var den ska beskattas, utgör inte skäl för att undandra bolaget skyldighet att betala mervärdeskatt. Tjänsten som Stardolls tillhandahåller

³⁵ Citerat från förvaltningsrättens dom.

³⁶ Citerat från förvaltningsrättens dom.

³⁷ Finansdepartementet diarienummer (dnr.) Fi2010/3446.

³⁸ Finansdepartementet dnr. Fi2010/3446, s. 1 i bilagan till domen.

³⁹ Finansdepartementet dnr. Fi2010/3446, s. 2.

utgör en elektronisk tjänst som är avsedd för privatpersoner i ett annat land och är kombinerad med ett särskilt betalningssätt för tjänsten.⁴⁰

Mervärdesskattesystemet som är harmoniserat på EU-nivå har dock inga gemensamma tolkningsregler för det aktuella fallet. Av intresse är att det finns beslut om en ny EU-lagstiftning för reglerna om tillhandahållande av elektroniska tjänster sedan den 12 februari 2008 vilka kommer att träda ikraft år 2015.⁴¹ De nya reglerna kommer få till följd att Sverige inte längre kommer att vara beskattningsland för denna typ av transaktioner som är aktuella i ärendet. Vid bedömningen bör beaktas att bolagets yrkande avser en redovisningsperiod efter ingången av år 2008.⁴² Regeringen finner vid en samlad bedömning att det föreligger ”synnerliga skäl” för att undanta Stardoll beskattning.

3.4 Slutkommentar

Företrädare för bl.a. dataspelsbranschen har gått samman och kräver svar på frågor beträffande hur mervärdeskatt ska hanteras vid försäljning av elektroniska tjänster. Det är bråttom med att få svar eftersom företagen behöver få klarhet i vad som gäller för att kunna anpassa sig menar man. Företrädarna är medvetna om att dessa frågor kommer att lyftas upp för diskussion i EU:s momscommité och att riktlinjer därefter kommer att ges. De anser dock inte att dessa riktlinjer sannolikt kommer att besvara alla frågor som den svenska branschen har och kräver därför konkreta och tydliga svar på de frågor som de har ställt.⁴³ Se bilaga III för att läsa det utförliga brev som företrädarna skickade till Skatteverket.

⁴⁰ Finansdepartementet dnr. Fi2010/3446, s. 2, st. 4, Skäl för regeringens beslut.

⁴¹ Finansdepartementet dnr. Fi2010/3446, s. 2, st. 4, Skäl för regeringens beslut

⁴² Finansdepartementet dnr. Fi2010/3446, s. 2, st. 4, Skäl för regeringens beslut.

⁴³https://www5-infotorg-se.bibl.proxy.hj.se/rb/premium/incoming/article161778.ece/BINARY/Till_Skatteverket_Moms_p%C3%A5_appar.pdf?fromType=branchartikelm [2011-05-15].

4 Harmonisering av mervärdeskatt på EU-nivå

4.1 Inledning

Syftet med EU:s interna marknad är att eliminera alla hinder för fri rörlighet inom gemenskapen såvitt gäller personer, varor, tjänster och kapital.⁴⁴ Mervärdeskatten har ansetts vara ett viktigt led för att åstadkomma detta.⁴⁵ I ingressen till punkt 4 i mervärdesskattedirektivet stadgas följande:

”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”.

Av mervärdesskattedirektivet framgår även att en beskattningsbar person⁴⁶ som agerar i denna egenskap och som tillhandahåller varor och tjänster mot ersättning ska vara föremål för mervärdeskatt.⁴⁷ När en tjänsteomsättning och beskattning är hänförliga till en viss stat ska den aktuella omsättningen inte beskattas av andra stater.⁴⁸

4.2 Begreppet fast etablering

Begreppet etablerad är ett samlingsnamn som omfattar olika slags anknytningar till ett visst land som avgör omsättningslandet. Inom ramen för detta begrepp innefattas säte, fast etableringsställe, bosättning och stadigvarande vistelse. Hur begreppet fast etableringsställe ska definieras framgår varken av EU-rätt eller svensk rätt.⁴⁹ Däremot har begreppet i vissa avseenden behandlats i EU-domstolen i en rad mål (vilka kommer att presentera nedan). Begreppet fast etableringsställe förekommer i flera paragrafer i såväl mer-

⁴⁴ Se st. 4 i ingressen till Rådets direktiv 2006/112/EG.

⁴⁵ Melz, Peter, Mervärdeskatt: en introduktion, s. 26.

⁴⁶ Den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (Rådets direktiv 2006/112/EG, Art. 9).

⁴⁷ Rådets direktiv 2006/112/EG, Art. 2 (1).

⁴⁸ Mål C-111/05 Aktiebolaget NN mot Skatteverket [2007] ECR s. 2697, st. 45 samt st. 46.

⁴⁹ Se proposition (prop.) 2009/10:15 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning, s. 81-82.

värdeskattedirektivet som mervärdeskattelagen och är viktigt att kunna definiera för att kunna bedöma var beskattning ska ske.

4.3 Fast etableringsställe i direktivet

Platsen för tillhandahållandet av en tjänst beträffande beskattningsbara personer är enligt huvudregeln platsen där sätet för den ekonomiska verksamheten finns etablerad.⁵⁰ När dessa tjänster istället tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe vilken finns belägen på en annan plats än sätet för den ekonomiska verksamheten utgör istället det fasta etableringsstället platsen för tillhandahållandet.⁵¹ Denna huvudregel gäller alla tillhandahållanden av tjänster som inte är särreglerade.⁵²

Vid införandet av huvudregeln för beskattningsbara personer införde EU-domstolen en tydligare definition av begreppet beskattningsbar person. En beskattningsbar person anses beskattningsbar för alla tjänster som denne kommer i åtnjutande av. Detta oavsett om personen bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som är såväl beskattningsbara som icke beskattningsbara.⁵³

En viktig fråga som uppkommer i förevarande fall är vad som utgör fast etableringsställe och när ett tillhandahållande av tjänster ska anses vara tillhandahållet från eller till detta fasta etableringsställe.

4.4 EU-domstolens definition av ”fast etablering”

4.4.1 Allmän kommentar

Beroende på om en tjänst omsätts (säljs) eller förvärvas (köps) kan bedömningen av vad som utgör ett fast etableringsställe bedömas på olika sätt.⁵⁴ Här nedan presenteras några av de mål där EU-domstolen har definierat vad som utgör fast etableringsställe vid tjänster som omsätts.

⁵⁰ Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster, artikel 2, ny lydelse för Art. 44 1 meningen.

⁵¹ Rådets direktiv 2008/8/EG, artikel 2, ny lydelse för Art. 44 2 meningen.

⁵² Rådets direktiv 2008/8/EG, artikel 2, undantagen finns i artiklarna 46-59b.

⁵³ Rådets direktiv 2008/8/EG, artikel 2, ny lydelse för Art. 43.

⁵⁴ Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, s. 34.

Beträffande situationen förvärv av tjänster finns ingen rättspraxis från EU-domstolen om vad som utgör fast etableringsställe. Det torde vara samma kriterier som för tjänster som omsätts men däremot bör ribban kunna sättas lägre. Detta eftersom moms i möjligaste mån ska erläggas i det land där tjänsterna faktiskt konsumeras.⁵⁵

4.4.2 Berkholz-målet

Gunther Berkholz⁵⁶ som i huvudsak bedrev installation och service av spelautomater och jukeboxar på fastlandet hade även spelautomater på två tyska färjor som gick i reguljärtrafik mellan Tyskland och Danmark. Med jämna mellanrum ombesörjde Berkholzs personal automaterna med service och underhåll. Det fanns dock ingen fast personal ombord på färjorna.⁵⁷ Tvisten mellan Berkholz och den tyska skattemyndigheten gällde huruvida de spelautomater som Berkholz hade placerat ombord på färjorna skulle mervärdesbeskattas. Berkholz ansåg att spelautomaterna som fanns ombord på färjorna skulle betraktas som fast etableringsställe varpå den omsättning som skedde på internationellt vatten skulle undantas mervärdebeskattning.⁵⁸

EU-domstolen konstaterade att tillhandahållandet av spelautomater var att betrakta som en tjänst som inte skulle undantas beskattning. Detta eftersom artikel 9 (före detta artikel 43 i mervärdeskattedirektivet) inte begränsar ”medlemsstaternas frihet att beskatta tjänster som tillhandahålls utanför området för deras territoriella suveränitet ombord på havsgående fartyg som lyder under deras jurisdiktion”.⁵⁹ För att bedöma huruvida beskattning kan ske på annan plats än där rörelsen finns etablerad krävs att det fasta driftstället har viss stadigvarande beskaffenhet beträffande personella och tekniska resurser vilka är nödvändiga för att kunna tillhandahålla vissa angivna tjänster.⁶⁰ Härvid uttryckte EU-domstolen kriterierna för fast etableringsställe. Vad beträffar förhållandet mellan ett företags primära säte och det fasta etableringsstället klargjorde EU-domstolen att det fasta etableringsstället endast är aktuellt att tillämpas när tillämpningen av den primära etableringen inte leder till en rationell

⁵⁵ Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, s. 35.

⁵⁶ EG-domstolens dom den 4 juli 1985 i mål C-168/84 Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt [1985] ECR s. 2251.

⁵⁷ Mål C-168/84, st. 2.

⁵⁸ Mål C-168/84, st. 4.

⁵⁹ Mål C-168/84, st. 16.

⁶⁰ Mål C-168/84, st. 18.

lösning ur fiskal synpunkt eller skapar en behörighetskonflikt.⁶¹ Vad beträffar förevarande mål ansågs spelautomaterna ej utgöra fast etableringsställe.⁶²

4.4.3 ARO-lease

Leasingbolaget ARO⁶³ med verksamhet i Nederländerna hyrde ut personbilar enligt leasingavtal till kunder i såväl Nederländerna som i Belgien och bland kunderna fanns privatpersoner och företag.⁶⁴ ARO:s belgiska kunder tog kontakt med en självständig förmedlare vilken var lokaliserad i Belgien och som för denna förmedling erhöll provision från ARO. De belgiska kunderna valde själva ut sina bilar hos belgiska bilhandlare vilka betalades av ARO för att sedan leasas till kunderna enligt ett separat leasingavtal som hade upprättats på huvudkontoret i Nederländerna.⁶⁵ Förmedlaren var inte delaktig i upprättandet av leasingavtalet. Under leasingperioden ansvarade kunden för underhållskostnader samt inbetalning av belgisk vägskatt medan ARO skulle ansvara för eventuella reparations- och bärgningskostnader i händelse av en skada på bilen. För detta hade ARO tecknat en försäkring.⁶⁶

Vid leasingperiodens slut kunde kunden välja att lösa ut bilen mot ersättning. I de förekommande situationer som bilen inte avyttrades till kunden förvarades den hos en bilhandlare i Belgien på ARO:s bekostnad eftersom ARO inte hade egen uppställningsplats i Belgien.⁶⁷ Tvisten i målet gällde huruvida ARO ansågs ha ett fast driftställe i Belgien och därmed skulle vara skattskyldig där.

EU-domstolen redogjorde för de kriterier som används för att bedöma om fast etableringsställe föreligger, vilka hade lyfts fram i Berkholz-målet.⁶⁸ De huvudsakliga momenten för den aktuella tjänsten ifråga skulle bedömas för att avgöra om tjänsten kunde anses hänförlig till det fasta etableringsstället.⁶⁹ EU-domstolen ansåg att ett leasingföretag inte har ett fast eta-

⁶¹ Mål C-168/84, st. 17.

⁶² Mål C-168/84, st. 21.

⁶³ EG-domstolens dom den 17 juli 1997 i mål C-190/95 ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Onderneming te Amsterdam [1997] REG s. I-4383.

⁶⁴ Mål C-190/95, st. 3.

⁶⁵ Mål C-190/95, st. 4 och st. 3.

⁶⁶ Mål C-190/95, st. 4.

⁶⁷ Mål C-190/95, st. 4 och st. 5.

⁶⁸ Mål C-190/95, st. 15.

⁶⁹ Mål C-190/95, st. 16.

bleringsställe i en medlemsstat, om företaget varken förfogar över egen personal eller en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet. Med tillräcklig grad av varaktighet avses en struktur som behövs för att självständigt kunna tillhandahålla de aktuella tjänsterna, härvid menas att avtal kan upprättas och administrativa beslut kan fattas.⁷⁰ EU-domstolen fann att ARO som med de självständiga förmedlarna anslöt intresserade kunder från Belgien till ARO inte kunde anses ha något fast etableringsställe i Belgien.⁷¹

4.4.4 DFDS A/S

Frågan var huruvida det danska bolaget DFDS A/S⁷² ansågs ha ett fast etableringsställe i England när dess dotterbolag var generalagent för DFDS:s försäljning av resetjänster via ett agentavtal i England.⁷³ Medan Commissioners of Customs & Excise i England ansåg att DFDS var skyldig att betala mervärdeskatt för den försäljning som dotterbolaget tillhandhöll moderbolaget ansåg DFDS istället att beskattning av tjänsterna skulle göras i Danmark eftersom den primära anknytningspunkten fanns där.⁷⁴

EU-domstolen redogjorde även i förevarande fall för de kriterier som tillämpas för att bedöma huruvida fast etableringsställe föreligger.⁷⁵ EU-domstolen anförde att en researrangör har en uppenbar fördel om den skatterättsliga anknytningen för en researrangörs samtliga tjänster bestäms till rörelsens säte eftersom risk för snedvridningar i konkurrensen uppkommer. Detta eftersom den systematiska tillämpningen uppmuntrar företag att förlägga sätet för sin verksamhet till en medlemsstat som har utnyttjat möjligheten att fortsätta undanta mervärdeskatt på tjänsterna.⁷⁶ EU-domstolen anförde således att en tjänst som en researrangör tillhandahåller en resenär från ett fast driftställe, som arrangören förfogar över i en annan medlemsstat än där rörelsen finns etablerad, ska beskattas där det fasta driftstället finns etablerat.⁷⁷

⁷⁰ Mål C-190/95, st. 19.

⁷¹ Mål C-190/95, st. 21 och st. 22.

⁷² EG-domstolens dom den 20 februari 1997 i mål C-260/95 Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S [1997] REG s. I-1005.

⁷³ Mål C-260/95, st. 5 och st. 2.

⁷⁴ Mål C-260/95, st. 6, st. 7 och st. 10.

⁷⁵ Mål C-260/95, st. 18 och st. 19.

⁷⁶ Mål C-260/95, st. 21 och st. 23.

⁷⁷ Mål C-260/95, st. 24.

EU-domstolen konstaterade att dotterbolagets verksamhet som endast bestod i att biträda moderbolaget var att betrakta som fast etableringsställe. Dotterbolaget ansågs tillräckligt stadigvarande till följd av dess förfogande över nödvändiga personella och tekniska resurser. Vidare konstaterade EU-domstolen att ett ägande av lokaler ansågs, inte i sig är tillräckligt, för att uppfylla kriteriet oberoende.⁷⁸

4.4.5 Planzer Luxembourg Sàrl

Planzer Luxembourg Sàrl⁷⁹ med säte i Luxemburg och med dess enda ägare belägen i Schweiz överlämnade till tyska skattemyndigheten, två ansökningar om återbetalning av tysk mervärdeskatt, vilken hade erlagts i samband med köp av bränsle. Intyg om att företaget var mervärdeskattskyldigt i Luxemburg bifogades med ansökningarna.⁸⁰ På grundval av olika faktiska omständigheter ansåg de tyska myndigheterna att Planzer hade sin bolagsledning i Schweiz och inte i Luxemburg varmed Planzer inte ansågs berättigat till återbetalning av tysk mervärdeskatt.⁸¹ Tvisten gällde huruvida Planzers etablering i Luxemburg ansågs utgöra ett fast driftställe ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv.

På orten i Luxemburg där Planzer hade sitt stadgeenliga säte hyrdes kontorslokaler och företaget ägde varken någon inredning eller annan utrustning på platsen. De lastbilar som Planzer förfogade över var registrerade i Luxemburg men någon uppställningsplats för lastbilarna fanns inte. Ägarna till Planzer vistades inte permanent i Luxemburg utan besökte kontoret några gånger i månaden. Planzer i Luxemburg ansvarade för sina anställda och fattade beslut beträffande inköp av lastbilar och härifrån sköttes även bolagets förvaltning och räkenskaper. Den operativa verksamheten bedrevs dock i Schweiz.⁸²

EU-domstolen betonade de kriterier som framkommit genom tidigare rättspraxis för när ett fast driftställe anses föreligga. Ett fast driftställe måste ”uppfylla vissa minimikrav beträffande stadigvarande personella och tekniska resurser, vilka är nödvändiga för att kunna tillhandahålla ” de aktuella tjänsterna. Dessutom krävs det vid transportverksamhet att det finns ett kontor där avtal kan komma till stånd och där dagliga administrativa beslut kan

⁷⁸ Mål C-260/95, st. 26-29.

⁷⁹ EG-domstolens dom den 28 juni 2007 i mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl mot Bundeszentralamt für Steuern [2007] REG s. I-5655.

⁸⁰ Mål C-73/06, st. 17, st. 21 och st. 22.

⁸¹ Mål C-73/06, st. 28.

⁸² Mål C-73/06, st. 28.

fattas samt en uppställningsplats för de fordon som används för verksamheten ifråga. Att lastbilarna var registrerade i Luxemburg ansågs inte utgöra något tecken på att fast driftställe förelåg där.⁸³ EU-domstolen anförde att ”en fast inrättning som endast används för verksamhet av förberedande eller biträdande art, som till exempel personalrekrytering eller inköp av tekniska tillgångar som är nödvändiga för fullgörandet av verksamheterna i företaget, inte utgör ett fast etableringsställe”.⁸⁴ I förevarande fall ansågs Planzers säte inte beläget i Luxemburg utan istället i Schweiz.⁸⁵

⁸³ Mål C-73/06, st. 54 och st. 55.

⁸⁴ Mål C-73/06, st. 56.

⁸⁵ Mål C-73/06, st. 57.

5 Svensk rätt

5.1 Omsättningsland

Sedan 2010 finns i 5 kapitlet mervärdeskattelagen en ny huvudregel för att bedöma omsättningslandet för en tjänst som tillhandahålls i ett B2B-förhållande.⁸⁶ Mervärdeskatt ska för näringsidkare⁸⁷ erläggas i det land där köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller där det fast etableringsstället finns till vilka tjänsterna tillhandahålls. För det fall näringsidkaren varken har säte eller fast etableringsställe i Sverige eller utomlands men denne är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet anses tjänsten omsatt i Sverige.⁸⁸ En tjänst som däremot tillhandahålls ett fast etableringsställe som näringsidkaren har utomlands anses inte omsatt i Sverige.⁸⁹

Vad detta innebär i förenklade termer är således att säljaren ska underlåta att lägga på moms när köparen är etablerad utomlands eftersom köparen ska redovisa momsen i sitt hemland. För det fall båda parter är svenska näringsidkare ska säljaren däremot redovisa momsen.⁹⁰

En tjänst har endast ett omsättningsland om inte lagstiftaren uttryckligen har bestämt annat. Vad detta innebär är att en tjänst är odelbar samt att detta även gäller när tjänsten används för blandade syften. Med blandade syften avses verksamhet som både medför skattskyldighet och sådant som är undantaget mervärdeskattedirektivets och mervärdeskattelagens tillämpningsområden.⁹¹

Denna huvudregel är bl.a. tillämplig på intellektuella tjänster till vilka elektroniska tjänster innefattas.⁹² Huvudregeln är även tillämplig på förhållanden när en juridisk person inte är näringsidkare men som är registrerad till mervärdeskatt samt näringsidkare som inte är be-

⁸⁶ Mervärdeskattelagen 5 kap. 5 §.

⁸⁷ Med näringsidkare avses ”varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig” (Prop. 1994/95:57 Mervärdeskatten och EG, s. 161).

⁸⁸ Mervärdeskattelagen 5 kap. 5 § 1 st.

⁸⁹ Mervärdeskattelagen 5 kap. 5 § 2 st.

⁹⁰ Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, s. 41.

⁹¹ Norstedts Juridik-Zeteo\ Lagkommentar\Mervärdeskattelagen\ 5 kap. Omsättningsland\ 5 § Huvudregeln för omsättning av tjänster beträffande näringsidkare \ 5 §.

⁹² Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, s. 99.

driver verksamhet som omfattas av reglerna i 2 kap. mervärdeskattelagen eller som inte är yrkesmässig enligt 4 kap. 1 eller 7 § mervärdeskattelagen.⁹³ Undantagsreglerna för elektroniska tjänster i 5 kap. 16-18 §§ som berör förhållandet B2C kommer inte presenteras i denna framställning eftersom denna utredning inte tar sin grund av att undersöka hur försäljning till B2C sker.

Svensk lagstiftare har istället för att i mervärdeskattelagen införa begreppet beskattningsbar person, vilken finns instiftad i EU:s momsdirektiv, valt att införa ordet näringsidkare som synonym. Som framgått ovan kan ett likhetstecken inte sättas mellan dessa olika begrepp eftersom de definieras på olika sätt. Inom ramen för begreppet beskattningsbar person framgår att en momsredovisningsskyldig är någon som bedriver ekonomisk verksamhet medan det för begreppet näringsidkare är någon som bedriver yrkesmässig verksamhet. Begreppet ekonomisk verksamhet kan sägas utgöra en lägre nivå.⁹⁴

5.2 Skatteverkets ställningstagande

I mars 2011 lade skatteverket fram nya ställningstaganden beträffande fast etableringsställe.⁹⁵ Härvid kan betonas att det endast rör sig om förtydligande av begreppet fast etableringsställe och således inte innebär någon ändring i sak.⁹⁶ Skatteverkets inställning till vad som utgör fast etableringsställe och när ett tillhandahållande ska anses hänförligt till denna etablering bygger i huvudsak på EU-domstolens praxis. De mål som understödjer skatteverkets ställningstagande är Berkholz, ARO Lease, DFDS och Planzer Luxembourg vilka har redogjorts för ovan.⁹⁷

Skatteverkets ställningstaganden är inte rättsligt bindande utan är att betrakta som generella rekommendationer för hur man kan eller bör handla i en viss situation.⁹⁸ Dessa rekommendationer ska verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom mervärdeskattningsområdet.⁹⁹

⁹³ Mervärdeskattelagen 5 kap. 4 §.

⁹⁴ Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, s. 18, s. 20 samt s. 27.

⁹⁵ Skatteverkets ställningstagande beträffande fast etableringsställe, dnr. 131 171031-11/111.

⁹⁶ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 1 sammanfattning, st. 4.

⁹⁷ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 3 gällande rätt, st. 3 samt styckena. 7-11.

⁹⁸ Författningssamlingsförordningen (1976:725), 1 §.

⁹⁹ Förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket, 2 § 1 st. 2 p.

5.3 Skatteverkets bedömning

5.3.1 Begreppet fast etableringsställe

Ett företag kan utöver sin primära etablering där sätet för bolagets ekonomiska verksamhet finns ha ytterligare etableringar som utgör fasta etableringsställen.¹⁰⁰

Ett fast etableringsställe, vid bedömning av en säljares tillhandahållande, utgörs av en etablering som är tillräckligt stadigvarande i fråga om nödvändiga personella och tekniska resurser. Det krävs att etableringen är så pass självständig att det kan omsättas tjänster därifrån. Däremot krävs inte att det sker en faktisk omsättning av tjänster därifrån utan det viktiga är att det föreligger en potential att så kan ske.¹⁰¹

Ett fast etableringsställe, vid en bedömning av en köpares förvärv, utgörs av en etablering som är tillräckligt stadigvarande i fråga om nödvändiga personella och tekniska resurser. Det krävs att etableringen är så pass självständig att det för sitt eget behov ska kunna ta emot och använda de förvärvade tjänsterna. Det räcker även i förevarande fall med att det föreligger en potential att kunna förvärva och konsumera tjänsterna.¹⁰²

Skatteverket ställer upp tre kumulativa rekvisit för att fast etableringsställe ska föreligga:¹⁰³

- Det ska finnas någon slags etablering som drivs av människor, dvs. personella resurser.
- Det ska finnas tekniska resurser, t.ex. lokal eller maskiner, som kan hänföras till etableringen.
- Etableringen ska vara så pass stadigvarande att etableringen har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera varor eller tjänster.

Enligt Skatteverket kan det inte krävas att det fasta etableringsstället behöver både tillhandahålla och förvärva/konsumera tjänster. Det viktigaste är att det fasta etableringsstället antingen kan tillhandahålla tjänster eller förvärva och konsumera tjänster.¹⁰⁴

5.3.2 Personella resurser

Det ska finnas personal som t.ex. kan hjälpa kunder eller hålla kontakten med leverantörer här i landet. Däremot finns inget krav på att personalen måste utföra samtliga sysslor utan

¹⁰⁰ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1 begreppet fast etableringsställe, st. 1.

¹⁰¹ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1 begreppet fast etableringsställe, st. 2.

¹⁰² Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1 begreppet fast etableringsställe, st. 3.

¹⁰³ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1 begreppet fast etableringsställe, st. 4.

¹⁰⁴ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1 begreppet fast etableringsställe, st. 5.

vissa sysslor kan bedrivas från den huvudsakliga etableringen i ett annat land. Det viktiga är att de personer som kan hänföras till etableringen faktiskt finns i Sverige. Det personella kravet anses uppfyllt med endast en anställd person vid etableringsstället och det ställs inget krav på att personen ska ha visst ansvar för de olika tjänsterna som tillhandahålls till eller ifrån etableringen.¹⁰⁵

Vad beträffar personalen måste de inte vara anställda för att kriteriet om personella resurser ska vara uppfyllt utan det är godtagbart med inhyrd personal under förutsättning att de naturligt kan ses som knutna till etableringen.¹⁰⁶

Kriteriet anses även uppfyllt om ett närstående bolag med egen personal befinner sig i en beroendeställning gentemot det utländska bolaget. För att en sådan beroendeställning ska föreligga krävs att det närstående bolaget här i landet genom avtal endast biträder det utländska företaget. En prövning måste ske av de ekonomiska och affärsmässiga realiteterna i varje enskilt fall.¹⁰⁷

5.3.3 Tekniska resurser

Vad som allmänt anses utgöra tekniska resurser enligt Skatteverket är lokaler samt maskiner som finns här i landet. Vad gäller maskinerna kan de vara av större omfattning såsom en bilpark eller av mindre omfattning såsom spelautomater. Server i kombination med visst lokalutrymme där servern finns utgör även den en teknisk resurs. Etableringar som endast har en boxadress eller en brevlåda utgör inte tekniska resurser.¹⁰⁸

5.3.4 Tillräckligt stadigvarande

Något tidskrav finns inte för att en etablering ska anses vara tillräckligt stadigvarande utan det avgörande är istället huruvida etableringen har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera tjänster. En etablering som har en adress varvid dess leverantörer eller kunder kan vända sig till anses uppfylla kriteriet. Adressen kan t.ex. utgöras av:¹⁰⁹

¹⁰⁵ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1.1 personella resurser, st. 1.

¹⁰⁶ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1.1 personella resurser, st. 2.

¹⁰⁷ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1.1 personella resurser, st. 3.

¹⁰⁸ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1.2 tekniska resurser.

¹⁰⁹ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1.3 tillräckligt stadigvarande, st. 1.

- etableringens lokal eller andra tekniska resurser här i landet,
- platsen där företagets personella resurser finns här i landet under förutsättning att detta inte endast är fråga om tillfälliga adresser, eller
- det närstående bolagets adress när det närstående bolaget har en sådan beroendeställning att en etablering för företaget kan anses föreligga.

Etablering beträffande förvärv och konsumtion av tjänsten anses tillräckligt stadigvarande när etableringen här i landet har en adress, som inte endast är tillfällig. Exempel på en adress är företagets lokal eller en anställds adress i Sverige. En faktura kan skickas såväl till den svenska etableringen som till den huvudsakliga etableringen i ett annat land.¹¹⁰

”Ett exempel på när en etablering inte är tillräckligt stadigvarande kan vara när en anställd vid den huvudsakliga etableringen skickas till Sverige för att utföra ett visst arbete här i landet under en viss tid utan någon egentlig fast adress här i landet”. Inte heller anses kriteriet uppfyllt för det fall ett företag har rörliga tekniska och personella resurser här i landet men dock ingen stadigvarande plats trots att det finns en boxadress eller brevlåda knuten till det utländska företaget.¹¹¹

En etablering som är av sådan förberedande eller biträdande art att den endast finns till för att kunna fullgöra personalrekrytering eller inköp av tekniska tillgångar som är nödvändiga för fullgörandet av verksamheterna i företaget är inte heller att betrakta som tillräcklig stadigvarande.¹¹²

5.4 Omsättningslandet för ett tillhandahållande

När det konstaterats att fast etableringsställe föreligger, ska en bedömning av de tjänster som bolaget tillhandahåller eller förvärvar, göras enligt 5 kap. 5 § mervärdesskattelagen för att utröna huruvida de är hänförliga till det fasta etableringsstället här i landet eller till en etablering i utlandet. Bedömningen ska fokuseras på de huvudsakliga momenten för tillhandahållandet av den ifrågavarande tjänsten.¹¹³

¹¹⁰ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1.3 tillräckligt stadigvarande, st. 2.

¹¹¹ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1.3 tillräckligt stadigvarande, st. 3.

¹¹² Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.1.3 tillräckligt stadigvarande, st. 4.

¹¹³ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.2 bedömning av till vilken etablering ett tillhandahållande ska hänföras, st. 1.

Vid omsättning eller förvärv av tjänster är det den som agerar som faktisk säljare eller den kund som faktiskt förvärvar och konsumerar tjänsten som avgör var omsättningen anses belägen. Vid bedömningen ska hänsyn tas till rådande affärsförhållande och dokumentation (t.ex. avtal, faktura och betalningsvillkor) samt även till de faktiska ekonomiska och affärs-mässiga förhållandena. Med det senare menas att det ska beaktas vilken etablering som t.ex. förhandlar och tecknar avtalet och inte enbart vilken etablering som ställer ut eller erhåller fakturan.¹¹⁴

Vid bedömningen av omsättningslandet för ett företag som förvärvar tjänster anses förvärvet ske inom landet endast om förvärvet görs till det fasta etableringsstället här i landet.¹¹⁵

Det finns även företag som har ett fast etableringsställe i Sverige men sin huvudsakliga etablering i ett annat land vilken tillhandahåller tjänster till svenska företag. Vid sådana fall ska vid bedömningen undersökas om det fasta etableringsstället har medverkat vid tillhandahållandet. Det fasta etableringsstället ska vid bedömningen ha en sådan struktur att det faktiskt skulle kunna tillhandahålla tjänster för att kunna anses ha medverkat.¹¹⁶

¹¹⁴ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.2 bedömning av till vilken etablering ett tillhandahållande ska hänföras, st. 2.

¹¹⁵ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.2 bedömning av till vilken etablering ett tillhandahållande ska hänföras, st. 4.

¹¹⁶ Skatteverkets ställningstagande, dnr. 131 171031-11/111, rubrik 4.2 bedömning av till vilken etablering ett tillhandahållande ska hänföras, st. 5.

6 Återförsäljare

6.1 Inledning

För att kunna utreda huruvida de som tillhandahåller elektroniska tjänster är att betrakta som återförsäljare måste en definition för detta begrepp presenteras. Begreppet återförsäljare som förekommer på flera platser i mervärdesskattedirektivet har av lagstiftaren givits två tillämpningsområden.

6.2 Definition av begreppet återförsäljare

I mervärdesskattedirektivet förekommer två definitioner på vad som utgör beskattningsbar återförsäljare. Den ena definitionen avser leverans av gas till en beskattningsbar återförsäljare genom ett naturgassystem som är beläget inom gemenskapens territorium eller genom ett gasnät som är anslutet till ett sådant system. Med beskattningsbar återförsäljare avses härvid köp av gas, el, värme eller kyla genom ett naturgassystem, vilka faller inom den beskattningsbara personens huvudsakliga verksamhet, i syfte att säljas vidare och vars egen konsumtion av dessa produkter är försumbar.¹¹⁷ Den andra definitionen avser en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar, använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, i syfte att sälja vidare dessa. Denna definition gäller både om den beskattningsbara personen agerar för egen räkning eller för annan persons räkning inom ramen för ett avtal enligt vilket provision ska betalas vid köp eller försäljning.¹¹⁸ Någon definition för beskattningsbar återförsäljare beträffande tjänster finns däremot inte.

Gemenskapsinterna förvärv av begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter är undantagna skatteplikt, om varorna sålts från en beskattningsbar återförsäljare och varorna har varit underkastade vinstmarginalbeskattning¹¹⁹ i ursprungslandet.¹²⁰

Liknande de bestämmelser som finns i mervärdesskattedirektivet finns intagna i mervärdesskattelagen.¹²¹

¹¹⁷ Rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, artikel 1, p. 5 ny lydelse för Art. 38.

¹¹⁸ Rådets direktiv 2006/112/EG, Art. 311.

¹¹⁹ Vinstmarginalbeskattning ska ske i enlighet med artiklarna 312-325 i Rådets direktiv 2006/112/EG.

¹²⁰ Rådets direktiv 2006/112/EG, Art. 4.

¹²¹ Mervärdesskattelagen 3 kap. 30 f §, 5 kap. 2 c § samt 9a kap. 8 §.

7 Analys

7.1 Inledning

I denna kandidatuppsats har det centrala kring mervärdesskatt beträffande elektroniska tjänster presenterats utifrån ett B2B-perspektiv. Området som under den senaste tiden har varit utsatt för förändringar är av stor vikt att undersöka. Den väsentliga frågan har varit att utreda hur samma skattskyldighet beträffande elektroniska tjänster kan uppkomma i olika medlemsländer. Kan detta ha sin grund i en bristande definition av begreppet elektroniska tjänster eller beror det på otydlig lag och praxis eller kan det helt enkelt bero på medlemsländerna som felaktigt tolkar dessa regelverk? Denna kandidatuppsats har vidare avsett att utreda huruvida de som tillhandahåller elektroniska tjänster säljer till eller ifrån fasta etableringsställen eller om de istället är att betrakta som återförsäljare.

7.2 Varför uppstår då dessa problem?

Vad som är intressant att uppmärksamma är att det trots en harmonisering av mervärdesskatteområdet uppkommer skillnader mellan gällande EU-rätt och svensk rätt. En grundläggande och central skillnad ligger i grundsynen beträffande vilket begrepp som ska anses användas beträffande momsredovisningsskyldiga. Medan EU-direktivet föreskriver att moms ska erläggas av beskattningsbara personer använder svensk lagstiftare istället begreppet näringsidkare som en tänkt synonym. Att ett likhetstecken inte kan sättas mellan dessa begrepp beror inte endast på skillnaden i ordval utan istället på de olika definitioner som dessa begrepp medför, samt att nivån för att betraktas som momsredovisningsskyldig enligt EU-direktivet är lägre satt. Med beskattningsbar person avses ”den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat” medan begreppet näringsidkare åsyftar ”varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig”. Att inte vara konsekvent vid översättningen av direktiv genom att använda skatterättsliga eller civilrättsliga begrepp som inte har samma definition bidrar till inkonsekvent lagstiftning och torde skapa problem. De problem som torde kunna uppstå kan vara såväl rättsliga som praktiska.

Att definiera innebörden och omfattningen av elektroniska tjänster utifrån den generella definition som finns i tillämpningsförordningen är inte helt enkelt. Det blir inte enklare av att det förekommer skillnader mellan språkversionerna i tillämpningsförordningen gällande vad dessa ska omfatta. Enligt fastslagen rättspraxis ska språkversionerna ges lika giltighet.

Även detta kan uppfattas som inkonsekvent lagstiftning och bidra till förvirring i synnerhet för småföretag och privatpersoner som kanske inte har de likvida medel som krävs för att införskaffa denna kunskap. Den generella definitionen beträffande elektroniska tjänster kan anses vag. Detta torde kunna härledas till den vida definition som lagstiftaren valt att bestämmelsen ska omfatta dvs. dels sådana elektroniska tjänster som redan finns idag och dels sådana som kommer att finnas i framtiden. Vad som utgör ett minimalt mått av mänsklig inblandning framgår inte vilket försvårar bedömning av huruvida en tjänst är att betrakta som elektronisk tjänst eller inte.

7.3 Fast etableringsställe eller återförsäljare

Det är således inte helt enkelt att definiera vad som utgör elektroniska tjänster. En god kännedom om innebörden och omfattningen av begreppet kan förenkla bedömningen beträffande var omsättningslandet för den tillhandahållna tjänsten är hänförlig. Med elektronisk tjänst avses således "... 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". Enligt Ulf Svensson är huvudregeln i mervärdesskattelagen 5 kap. 5 § beträffande näringsidkare tillämplig på elektroniska tjänster. Detta innebär att mervärdesskatt för näringsidkare ska erläggas i det land där köparen har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller där det fasta etableringsstället finns till vilka tjänsterna tillhandahålls.

Vad som menas med begreppet fast etableringsställe har kommit till uttryck genom EU-domstolsavgöranden. Med fast etableringsstället avses en etablering som har viss stadigvarande beskaffenhet beträffande personella och tekniska resurser vilka är nödvändiga för att tillhandahålla vissa angivna tjänster. Som fast etableringsställe kan nämnas ett dotterbolag vars verksamhet endast består i att biträda moderbolaget i det medlemsland där dotterbolaget är etablerat. En etablering som endast används för förberedande eller biträdande art för fullgörandet av verksamheten anses dock inte utgöra ett fast etableringsställe. Vad gäller kravet på "stadigvarande beskaffenhet beträffande personella och tekniska resurser" har Skatteverket ansett, att det räcker med att det föreligger en potential att tjänsterna kan, omsättas respektive förvärvas och konsumeras från etableringen, för att ett fast etableringsställe ska anses föreligga. Skatteverket anser dessutom att det fasta etableringsstället inte både behöver tillhandahålla och förvärva/konsumera tjänster utan det räcker med endera av dessa.

Vid omsättning eller förvärv av tjänster är det den som agerar som faktisk säljare eller den kund som faktiskt förvärvar och konsumerar tjänsten som avgör var omsättningen anses belägen. Bedömningen ska fokusera på de huvudsakliga momenten för tjänsten ifråga. Hänsyn ska således tas till rådande affärsförhållande och dokumentation samt även till de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena.

En fråga som aktualiseras härvid är huruvida de som tillhandahåller elektroniska tjänster istället kan betraktas som återförsäljare. Med återförsäljare avses som framgått ovan en beskattningsbar person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar, använder eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, i syfte att sälja vidare dessa. Inom ramen för detta agerande kan provision utgå vid köp eller försäljning. Då det inte finns någon definition för beskattningsbara återförsäljare beträffande tjänster är frågan huruvida en analogisk tillämpning kan göras till att innefatta elektroniska tjänster. För det fall det avser tillhandahållarens egna elektroniska tjänster torde en analogisk tillämpning inte vara möjlig eftersom den beskattningsbara personen inte förvärvar, använder eller importerar dessa tjänster. Kriteriet "använder" torde rimligtvis inte inbegripa att tillhandahållare skapar och utvecklar elektroniska tjänster varför kriteriet därmed inte anses uppfyllt. För det fall en tillhandahållare istället förvärvar, använder eller importerar andra tillhandahållares elektroniska tjänster, är frågan huruvida en analogisk tillämpning kan göras gällande. Vid bedömningen torde en jämförelse kunna göras med de kriterier som finns uppställda för fast etableringsställe. Det första kriteriet beträffande "personella resurser" torde vara uppfyllt eftersom det även för återförsäljare krävs att det finns personal som har hand om verksamheten. Vad beträffar kriteriet "tekniska resurser" torde även detta kunna anses uppfyllt eftersom kriteriet omfattar lokaler samt större eller mindre maskiner. Även kriteriet "tillräckligt stadigvarande" torde anses uppfyllt eftersom det förmodligen finns en adress dit kunder och leverantörer kan vända sig. En tillhandahållare som tillhandahåller andras elektroniska tjänster är undantagen skatteplikt, om tjänsterna varit underkastade vinstmarginalbeskattning i ursprungslandet och tillhandahållandet avser gemenskapsinterna förvärv.

Referenslista

EU-rätt

Förordningar

Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt

Direktiv

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 direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

Rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

EU-domstolen

Mål C-73/06 Planzer Luxembourg Sàrl mot Bundeszentralamt für Steuern [2007] REG s. I-5655

Mål C-111/05 Aktiebolaget NN mot Skatteverket [2007] ECR s. 2697

Mål C-168/84 Gunter Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Alstadt [1985] ECR s. 2251

Mål C-190/95 ARO Lease BV mot Inspecteur van de Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam [1997] REG s. I-4383

Mål C-260/95 Commissioners of Customs and Excise mot DFDS A/S [1997] REG s. I-1005

Mål 289/81 Srl CILFIT och Lánificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità [1982] ECR s. 3415

Svensk rätt

Författningar

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Skattebetalningslagen (1997:483)

Skattebetalningsförfordningen (1997:750)

Författningssamlingsförfordningen (1976:725)

Förfordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket

Förarbeten

Prop. 1994/95:57 Mervärdeskatten och EG

Prop. 2009/10:15 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Myndighetsbeslut

Finansdepartementet dnr. Fi2010/3446

Rättsfall

Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr: 1429-10, 1914-10, 1915-10

Litteratur

Tryckt

Melz, Peter, Mervärdeskatt: en introduktion, uppl. 16, Iustus förlag AB, Uppsala, 2010

Lundén, Björn, Svensson, Ulf, Moms praktisk handbok i mervärdesskatt, uppl. 13, Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2011

Svensson, Ulf, Utlandsmoms – tjänste- och varuhandel med utlandet, uppl. 2 Björn Lundén Information AB, Näsviken, 2011

Rendahl, Pernilla, Omsättningslandet för elektroniska tjänster samt huruvida dessa är tillhandahållna från ett fast etableringsställe, Skattenytt nr. 5 år 2009 årgång 59, s. 290

Internet

https://www5-infotorg-se.bibl.proxy.hj.se/rb/premium/incoming/article161778.ece/BINARY/Till_Skatteverket_Moms_p%C3%A5_appar.pdf.pdf?fromType=branchartikel [senast åtkomst 2011-05-18]

Norstedts Juridik-Zeteo\ Lagkommentar\Mervärdesskattelagen\ 1 kap. Inledande bestämmelser\ 1 § 1st. När ska mervärdeskatt betalas till staten \ 1 § 1st [senast åtkomst 2011-05-18]

Norstedts Juridik-Zeteo\ Lagkommentar\Mervärdesskattelagen\ 7 kap. Skattesats och beskattningsunderlag\ 1 § Den skattesats som ska tas ut på beskattningsunderlaget\ 1 § [senast åtkomst 2011-05-18]

Norstedts Juridik-Zeteo\ Lagkommentar\Mervärdesskattelagen\ 5 kap. Omsättningsland\ 5 § Huvudregeln för omsättning av tjänster beträffande näringsidkare \ 5 § [senast åtkomst 2011-05-18]

Norstedts Juridik-Zeteo\ Lagkommentar\SBL\ 13 kap. Befrielse från betalningsskyldighet\ 1 § Vem som får befria från skyldighet att erlagga mervärdeskatt\ 1 § [senast åtkomst 2011-05-18]

Bilaga I

Artikel 11 Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005.

(1) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg enligt artikel 9.2 e tolfte strecksatsen och bilaga L i direktiv 77/388/EEG skall 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) I synnerhet följande tjänster skall omfattas av punkt 1 när de tillhandahålls via Internet eller ett elektroniskt nät:

- 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 vederlag 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 understödande 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, härbärgering av webbplatser, tillträde till diskussioner on line osv.).
- f) De tjänster som förtecknas i bilaga I (den nedanför)

Bilaga I Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005

Artikel 11 i denna förordning

1. Punkt 1 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG

- 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 L till direktiv 77/388/EEG

Bilagor

- a) Tillgång till eller nedladdning av programvara, t.ex. upphandlings-, bokförings- eller anti-virusprogram, 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 L till direktiv 77/388/EEG

- 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 kunden 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 webbsida eller webbplats.
- i) Användning av sökverktyg och Internetkataloger.

4. Punkt 4 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG

- 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.

5. Punkt 5 i bilaga L till direktiv 77/388/EEG

- a) Automatiserad undervisning på distans som inte fungerar utan Internet eller ett liknande elektroniskt nät och som tillhandahålls med begränsad, eller utan, mänsklig medverkan, inbegripet virtuella klassrum, utom när Internet eller ett liknande elektroniskt nät används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och eleven.
- b) Arbetsböcker som eleverna fyller i online och som rättas automatiskt, utan mänsklig medverkan.

Artikel 12 Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005.

I synnerhet följande skall inte omfattas av artikel 9.2 e tolfte strecksatsen i direktiv 77/388/EEG:

1. Radio- och televisionssändningar enligt artikel 9.2 e elfte strecksatsen i direktiv 77/388/EEG.
2. Telekommunikationstjänster enligt artikel 9.2 e tionde strecksatsen i direktiv 77/388/EEG.
3. Tillhandahållande av följande:
 - a) Varor för vilka beställningen och orderhanteringen sker på elektronisk väg.
 - b) Cd-rom, disketter och liknande fysiska medier.
 - c) Trycksaker såsom böcker, nyhetsbrev, tidningar eller tidskrifter.
 - d) Cd-skivor och ljudkassetter.
 - e) Videokassetter och dvd-skivor.
 - f) Spel på cd-rom.
 - g) Tjänster av fackmän, t.ex. jurister och ekonomiska konsulter, som ger kunderna råd via e-post.
 - h) Undervisning, när kursens innehåll förmedlas av en utbildare över Internet eller ett annat elektroniskt nät (dvs. via fjärrförbindelse).
 - i) Fysisk reparation offline av datorutrustning.
 - j) Datalagringstjänster offline.
 - k) Reklam, t.ex. i tidningar, på affischer och i tv.
 - l) Användarstöd per telefon.
 - m) Undervisning som enbart tillhandahålls via korrespondens, t.ex. brevkurser.
 - n) Konventionella auktioner som kräver direkt medverkan av människor, oavsett hur buden läggs.
 - o) Telefoni med en videobildkomponent, även kallad bildtelefoni.
 - p) Tillgång till Internet och World Wide Web.
 - q) Telefoni som tillhandahålls via Internet

Bilaga II

Förteckning över tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg enligt mervärdesskattedirektivets bilaga II:

1. Tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning.
2. Tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna.
3. Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst.
4. Tillhandahållande av musik, av filmer och av spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt tillhandahållande av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser.
5. Tillhandahållande av distansundervisningstjänster.

Förteckning över tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg enligt mervärdesskattelagen 5 kap. 18 § punkt 12:

Punkt 12. elektroniska tjänster, såsom tillhandahållande av

- a) webbplatser och härbärgering av sådana samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
- b) programvara och uppdatering av denna,
- c) bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
- d) musik, filmer och spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller evenemang, och
- e) distansundervisning,

Bilaga III

Skatteverket

Huvudkontoret

Stockholm den 30 mars 2011

BRANSCH I SNABB TILLVÄXT KRÄVER SNABBA SVAR – HUR BLIR DET MED MOMSEN PÅ APPAR OCH ANDRA ELEKTRONISKA TJÄNSTER?

I dagarna har Skatteverket lanserat en ny tjänst (en app), möjligheten att deklarerat i mobilen. Denna tjänst förutsätter självklart att den som ska deklarerat först laddar ner en app från App-Store eller Android Market. Frågan om hur momsens ska hanteras vid försäljning av elektroniska tjänster har blivit alltmer aktuell.

När nu Regeringen den 3 mars 2011 beslutat att ge Stardoll AB dispens med att betala svensk moms för elektroniska tjänster när dessa redan har beskattats i ett annat EU-land, har frågan på nytt vaknat till liv. Vad gäller nu för andra aktörer? Hur ska de agera för att slippa hamna i samma situation som Stardoll AB gjorde?

Vi är medvetna om att momsfrågan kommer att tas upp för diskussion i EU:s moms-kommitté och att eventuella riktlinjer från detta organ kan komma någon gång under våren. Det är dock inte sannolikt att dessa riktlinjer kommer att besvara alla de frågor som den svenska branschen har. Dessutom är det bråttom med att få svar. Företagen behöver klarhet för att kunna anpassa sig. Dessutom finns det flera företag som överväger att flytta utomlands, alltför att undvika den osäkerhet som idag finns. Det brådskar därför även för att förhindra onödig utflyttning.

Våra organisationer representerar en hel bransch med företag för vilka frågan om moms-hanteringens fortfarande inte är löst. Vi uppmanar därför Skatteverket att snabbt ta ställning till och redogöra för sin syn på hur momsens ska hanteras vid försäljning av elektroniska tjänster, framförallt i de fall där ett annat företag uppbär betalningen för tjänsten.

För branschens räkning önskar vi konkreta och tydliga svar på dessa mycket viktiga frågor där det finns ett stort behov av handfast vägledning för att få en förutsebar beskattning:

1. 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?

2. Om EU:s medlemsstater inte kan komma överens i frågan om vem som är skattskyldig kan, som bekant, dubbelbeskattning uppkomma. Hur ser Skatteverket på den situationen, dvs. hur ska företagen agera för att undvika denna situation? Ska alla svenska aktörer ansöka om dispens och vilken dokumentation krävs i så fall för att Skatteverket ska godta dispensansökan? Eller ser Skatteverket att det finns något annat sätt att hantera situationen på?

Vi ser fram emot en öppen dialog med Skatteverket i dessa frågor.

Dataspelsbranschen, talesperson Per Strömbäck

Bilagor

Föreningen Svensk Programvaruindustri, VD Peter Bergh

Företagarna, skatteexpert Annika Fritsch

IT & Telekomföretagen, Förbundsdirektör Anne-Marie Fransson

PROMISE, VD Mikael Svelch

Svenskt Näringsliv, skatteexpert Anna Sandberg Nilsson