



Crowdfunding i ett mervärdesskatteperspektiv

Krav på direkt koppling och de elektroniska plattformars
eventuella undantag från mervärdesskatt

Sara Ekinge

Innehållsförteckning

Förkortningar	4
1 Inledning	5
1.1 Problemformulering	6
1.2 Syfte.....	6
1.3 Avgränsningar och utgångspunkter.....	7
1.4 Metod och material.....	7
2 Den alternativa finansieringsformen, Crowdfunding	10
2.1 Ett sammandrag av Crowdfunding i historien.....	10
2.2 I Sverige, gräsrotsfinansiering.....	11
2.3 Finansieringsformer.....	12
2.3.1 Finansiering av utvecklingsprojekt	12
2.3.2 Insamling till välgörande ändamål	12
2.3.3 Finansiell Crowdfunding.....	13
2.4 De elektroniska plattformarna	13
3 Neutralitetsprincipen inom mervärdeskatten	14
3.1 Närmare innebörd av principen	14
3.2 Principens hierarkiska ställning.....	16
4 Vem och vad som omfattas av skatteskyldig enligt ML	19
4.1 Beskattningsbar person.....	19
4.2 Självständighetskriteriet	20
4.3 Ekonomisk verksamhet	21
4.4 Omsättningskravet.....	22
4.4.1 Omsättning av vara.....	22
4.4.2 Omsättning av tjänst.....	25
4.4.3 Omsättning av elektroniska tjänster	26
5 Särskilda undantag för finansiella tjänster	27
5.1 Allmänt om undantag från mervärdesskatteskyldighet	27

5.2	Elektronisk tjänst och undantag för finansiella tjänster	27
6	Beskattningsunderlag	30
6.1	Beskattningsunderlagets grundläggande bestämmelser	30
6.2	Bidrag som är direkt kopplade till priset	31
7	Tillämpningsanalys.....	34
7.1	Direkt koppling.....	34
7.1.1	Den direkta kopplingen utifrån Skatteverkets ställningstagande	35
7.1.2	Företag A med Projekt X, Crowdfunding	37
7.2	De elektroniska plattformarnas skattskyldighet för mervärdesskatt	40
8	Egna reflektioner och sammanfattning	42
Käll- och litteraturförteckning		44
Offentligt tryck		44
Offentligt tryck från EU.....		44
Övrigt offentligt tryck.....		45
Rättspraxis		45
Litteratur (I alfabetisk ordning, efter författarens efternamn)		47
Övriga källor (I alfabetisk ordning).....		47
Bilagor		48
Bilaga 1.....		49
<i>Principskiss Crowdfunding.....</i>		<i>49</i>

Förkortningar

Eba	Europeiska bankmyndigheten
Esma	Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Mervärdeskattdirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Prop.	Proposition
Sjätte mervärdesskattedirektivet	Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund direktivet.

1 Inledning

Mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) är den lag som i huvudsak reglerar mervärdesskatt i Sverige. ML:s mest centrala rättskälla inom EU-rätten är Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (Mervärdesskattdirektivet). Mervärdesskatten är en typ av konsumtionsskatt vilket innebär att den betalas i direkt anslutning till konsumtionen av en vara eller tjänst. Avsikten är att mervärdesskatten ska vara neutral. Med detta menas att mervärdesskattpålägg inte ska påverka den skatteskyldiges val när denna väljer mellan olika alternativ. Det bästa alternativet innan beaktande av mervärdesskatt ska även vara det bästa alternativet efter beaktande av mervärdesskatt.¹

Crowdfunding² är en finansieringsform där pengar samlas in till ett visst projekt eller ändamål genom bidrag från olika finansiärer. Skatteverket anser i sitt ställningstagande³ att den som samlar in medel via Crowdfunding är skyldig att betala mervärdesskatt. Detta gäller i de fall motprestationen till finansiären kan anses vara omsatt på samma sätt som en vara eller tjänst anses vara omsatt enligt Mervärdesskattdirektivet och ML samt att omsättningen inte är undantagen från skatteplikt.

För att den som söker finansiering ska vara skyldig att betala mervärdesskatt krävs att det finns en direkt koppling mellan den ersättning som betalas och den vara eller tjänst som mottas. I de fall det inte finns en direkt koppling ska motprestationen inte ses som en omsättning och således inte omfattas av skatteplikt enligt ML. Om ett samband föreligger eller inte måste avgöras från fall till fall.

För att Crowdfunding ska vara möjligt krävs en mötesplats, en så kallad plattform. Denna plattform är elektronisk och sker via internet. Företag som tillhandahåller dessa plattformar fungerar endast som förmedlingstjänst gentemot det företag som söker finansiering och är inte part gentemot finansiären. Ersättning för tillhandahållandet av plattformen utgår genom att provision tas ut från de företag eller entreprenader som söker finansiering. Skatteverket anser att det är en elektronisk tjänst som omfattas av de särskilda reglerna om beskattningsland för elektroniska tjänster. Skatteverket skriver vidare att den elektroniska tjänst som tillhandahålls

¹ Kleerup m.fl., 2014, s. 17, 24 och 28-29.

² Se avsnitt 2, "Den alternativa finansieringsformen, Crowdfunding".

³ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

är en förmedling som medför skattskyldighet för mervärdesskatt utom i de fall tjänsten omfattas av undantaget från mervärdesskatt för förmedling av finansiella tjänster.

1.1 Problemformulering

Crowdfunding via elektroniska mötesplatser är en relativt ny finansieringsform vilket innebär att kunskapen om hur fenomenet ska behandlas skatterättsligt kan förefalla tämligen oklar i vissa fall. Här åsyftas skatterätten i allmänhet och mervärdesskatten i synnerhet.

Skatteverket har i ett ställningstagande⁴ kommit fram till att när den som finansierar ett projekt får en villkorad motprestation i form av en vara eller en tjänst från det företag som sökt finansieringen är det en skattepliktig omsättning i de fall det finns en direkt koppling mellan bidraget och motprestationen. Crowdfunding skiljer sig emellertid inte från någon annan transaktion som medför försäljning eller uttag av vara eller tjänst. För mig är Skatteverkets ställningstagande i sig ganska självklart när det gäller sakfrågan för skattskyldighet för företag som söker finansiering vid utlovade motprestationer. Oklara är dock bedömningsfrågorna som uppkommer i och med att Crowdfunding omfattas av regler som inte är prövade på situationer likt Crowdfunding. Här åsyftas främst Skatteverkets krav på direkt koppling och vilka samband som måste finnas för att skattskyldighet enligt ML ska anses föreligga. En naturlig följdfråga blir således när ett bidrag/finansiering anses så som tillräckligt stor för att den direkta kopplingen ska anses föreligga. Skatteverkets ställningstagande gällande hur de elektroniska mötesplatserna ska behandlas är dock tämligen oklar. Skatteverket anser att de elektroniska plattformarna ska omfattas av de särskilda bestämmelserna om beskattningsland för elektroniska tjänster. Mer ingående än så är inte Skatteverket i denna fråga. Intressant för uppsatsen är att på ett konkret sätt tillämpa de särskilda bestämmelserna om beskattningsland för elektroniska tjänster för att senare kunna avgöra hur bestämmelserna är tänkta att tillämpas och främst om de kan anses tillämpliga.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda och analysera om skattskyldighet enligt ML anses föreligga vid Crowdfunding via elektroniska plattformar. För att svara på uppsatsen syfte har två frågeställningar valts:

⁴ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

1. Vilka samband måste finnas för att en direkt koppling ska anses föreligga och därigenom skattskyldighet enligt ML inträda?
2. Hur ska de elektroniska plattformarna beskattas?

1.3 Avgränsningar och utgångspunkter

Uppsatsen avgränsas på så sätt att den del av kapitalanskaffning som sker via de traditionella kanalerna såsom börser och värdepappersinstitut inte berörs. Genom avgränsningen exkluderas även de situationer där investerarna sluter avtal utan inblandning av elektroniska plattformar samt de plattformar som endast erbjuder diskussionsform. Uppsatsen omfattar den typ av kapitalanskaffning som sker via Crowdfunding såsom den definieras⁵ i Europeiska bankmyndigheten (Eba) samt Europeiska värdepappers- och marknadsmyndighetens (Esma).

Uppsatsen utgår från att omsättningen av vara och tillhandahållande av tjänst sker i Sverige samt att den som söker finansiering är en beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § 1 st. 1 mening ML.

1.4 Metod och material

För att uppnå syftet med uppsatsen har en rättsvetenskaplig metod används. Metodens egentliga definition är föremål för diskussion och något entydigt svar på metodens verkliga innebörd finns inte. I uppsatsen har jag utgått från den rättsvetenskapliga metoden så som den definieras av Sandgren⁶, ”(...) *inbegriper rättskälleläran i vid mening liksom i vart fall delar av juridisk metod men också andra metoder för att analysera rätten, (...)*”.⁷ För att få en klarare bild om vad rättsvetenskapsmetoden innebär är det på sin plats att redogöra för de metoder den bygger på, rättskälleläran och den juridiska metoden.

Rättskälleläran används främst för att analysera gällande rätt. Rättskälleläran kan ha ett snävt användningsområde vilket innebär att de rättskällor som får användas endast är lag, förarbeten, rättspraxis och doktrin med den nämnda hierarkiska ordningen. Vad som åsyftas med rättskälleläran i vid mening är bland annat att oskrivna principer för källornas tolkning, analogier samt olika principer för normkollision vid rättsfallstolkning även får användas vid

⁵ Se avsnitt 2.2, ”I Sverige, gräsrotsfinansiering”.

⁶ Sandgren, 2011.

⁷ Ibid, s. 39.

användandet av metoden. Juridisk metod eller juridisk metodlära innefattar rättskälleläran samt tekniken att kunna urskilja vilken fakta som är relevant men även kunskap om sökning av rättskällematerial.⁸

Den rättsvetenskapliga metoden ses i detta sammanhang som en övergripande metod. I och med Sveriges medlemskap i EU är den svenska skattelagstiftningen begränsad av EU-rätten, vilket innebär att svensk skattelagstiftning måste tillämpas med hänsynstagande av EU-rätten. De viktigaste reglerna gällande mervärdesskatt återfinns i Mervärdesskattedirektivet.⁹ För att kunna fastställa gällande rätt i uppsatsen har således både den nationella lagstiftningen, främst ML men även inkomstskattelagen 1999:1229 (IL), samt EU-rätten och då främst bestämmelserna i Mervärdesskattedirektivet används. För att få en mer ingående förklaring och en djupare förståelse av betydelsefulla begrepp har förarbeten, rättspraxis och doktrin används. Uppsatsen kommer i stora delar att utgå från Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111 gällande Crowdfunding. Ställningstagandet bygger i allt väsentligt på riktlinjerna från mervärdesskattekommitténs 102:a möte den 30 mars 2015. Skatteverket anser att dessa riktlinjer ska gälla vid tillämpningen av ML när det gäller de frågor som Skatteverkets ställningstagande behandlar.¹⁰

I uppsatsen används begreppet Crowdfunding som ett helhetsbegrepp för de olika typerna av finansieringsformer som faller under Eba samt Esmas definition.

De förarbeten som har använts är främst från nationell lagstiftning medan den rättspraxis som har används uteslutande är från EU-domstolen. Anledningen härtill är främst för att förarbeten till Mervärdesskattedirektivet är begränsat men också för att ta del av den nationella tillämpningen av de EU-rättsliga bestämmelserna. Att uppsatsen uteslutande berör mål från EU-domstolen ligger i EU:s företrädesrätt till tolkning av bestämmelser samt de begrepp som kan förefalla oklara eller otydliga. Uppsatsen behandlar en stor mängd mål från EU-domstolen. Vissa av målen anser jag finna en naturlig plats i uppsatsen beroende på dess placering och tillhörande överbrik. Det finns emellertid ett antal mål som kräver en vidare förklaring till dess syfte i uppsatsen. Mål C-215/94¹¹, mål C-384/95¹², C-184/00¹³ samt mål

⁸ Sandgren, 2011, 36-37.

⁹ Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2013, s 56 och Pahlsson, 2013, s. 87

¹⁰ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

¹¹ C-215/94, Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg. Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 februari 1996.

C-353/00¹⁴ som återfinns under avsnitt 6.2 i uppsatsen är mål som handlar om ett trepartsförhållande varav en av parterna är en myndighet. Genom att Crowdfunding via elektroniska plattformar är en relativ ny finansieringsform finns det ingen praxis som är prövat på fenomenet, inte heller om eller när ett bidrag ska anses direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. För att utreda när ett bidrag ska anses direkt kopplad till priset krävs det således att vägledning hämtas från mål i vilka EU-domstolen har behandlat själva sakfrågan, det vill säga när direkt koppling anses föreligga. Vad gäller urvalet av vilka mål som har beaktats i uppsatsen har vägledning hämtats från Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111 samt från relevant doktrin och rättsfallskommentarer från Karnov.

När Lissabonfördraget trädde i kraft förändrades termen gemenskapen till termen unionen vilken medförde att EG-domstolen och EG-rätt bytte namn till EU-domstolen respektive EU-rätt. Eftersom EU-domstolen och EU-rätt är den terminologin som ska användas efter Lissabonfördragets ikraftträdande 1 december 2009 kommer den terminologin användas i uppsatsen trots att det i ursprungskällan står EG-domstolen eller EG-rätt. Jag har även valt att i återberättandet av mål från EU-domstolen skriva artiklar i dagens gällande Mervärdesskattedirektiv i stället för att hänvisa till Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

Syftet med Mervärdesskattedirektivets bestämmelser anges i ingressen till direktivet. I punkt 5 och 7 i ingressen framkommer den så kallade neutralitetsprincipen. Detta innebär att neutralitetsprincipen är en del i att tolka rättsregler, både EU-rättsliga och nationella rättsregler.¹⁵

När jag fortsättningsvis nämner och hänvisar till Skatteverkets ställningstagande åsyftar jag alltid till ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111 om inget annat nämns. Vidare är utgångspunkten i nämnda avsnitt att det företag som ger motprestation är en beskattningsbar person så som avses i 4 kap. 1 § 1 st. 1 mening ML.

¹² Mål C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau. Domstolens dom (femte avdelningen) den 18 december 1997.

¹³ Mål C-184/00, Office des produits wallons ASBL mot Belgiska staten. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 22 november 2001.

¹⁴ Mål C-353/00: Keeping Newcastle Warm Limited mot Commissioners of Customs and Excise. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 13 juni 2002.

¹⁵ Sonnerby, 2010, s. 73.

2 Den alternativa finansieringsformen, Crowdfunding

Crowdfunding, på svenska benämnt gräsrotsfinansiering, är en finansieringsform som riktar sig till allmänheten och möjliggör finansiering via tekniska plattformar som kopplar samman kapitalsökande entreprenörer med investerare.¹⁶

2.1 Ett sammandrag av Crowdfunding i historien

Crowdfunding som princip sträcker sig långt tillbaka i historien där rika skänkte pengar för att finansiera företag och för att förbättra infrastruktur i samhället. År 1876 företogs det kanske mest kända Crowdfundingprojektet, finansieringen av den amerikanska frihetsgudinnan. Både franska och amerikanska medborgare hjälpte till att finansiera statyn för att stötta ett projekt de trodde på. Finansieringen skedde genom frivilliga donationer. Som tack blev finansierarna en del av historien och fick varsin miniatyr av statyn med sitt namn ingraverat.¹⁷

Under tidigt 1900-tal försvann mer och mer av finansieringsformen Crowdfunding. Småföretagen togs i allt större omfattning över av rika familjer och år 1911 antogs den så kallade ”blue sky law” i Amerika. Lagen syftade till att skydda finansierarna från bedrägeri i samband med donationerna genom att tvinga de som söker finansiering att registrera sitt utbud och tillhandahålla finansiella detaljer om det tilltänkta projektet. Detta medförde en mer komplicerad finansieringsform. Det var inte förrän internets framväxt som Crowdfunding på riktig tog fart igen. Även den globala finansieringskrisen 2008 har varit av stor betydelse för Crowdfundingens tillväxt. Finansieringskrisen innebar att individer, företagare, investerare och banker drabbades av väsentlig ekonomisk skada. Små och medelstora företag förlorade eget kapital vilket medförde en nästintill omöjlighet att bli beviljade nya lån från banker. I och med internets framväxt fanns det finansierare som såg lösningar på problemen. Från och med 2009 startades flera plattformar på internet som tillät finansierare att skänka eller investera pengar i olika projekt.

¹⁶ Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414, s. 3.

¹⁷ Dresner, 2014, Crowdfunding: a guide to raising capital on the internet, s. 4.

2.2 I Sverige, gräsrotsfinansiering

Det finns ingen etablerad definition av gräsrotsfinansiering i Sverige vilket innebär att vägledning får hämtas från definitionen av ”Crowdfunding” som tagits fram av Eba samt av Esma.

Eba:s definierar Crowdfunding ”... as generally open calls to the public to raise funds for a specific project. In its typical form, an online platform gathers fund seekers (project owners) and fund givers (backers). Project owners publicise their requests for funds via the platform to contact potential backers.”¹⁸ Esma:s definition av Crowdfunding är av naturliga skäl snarlik Eba:s definition. Esma definierar fenomenet som, ”Crowdfunding refers to a call for funds for a specific project, usually through the internet. The people providing funds may do so as a donation, in return for a reward (generally non-monetary), in the form of a loan, in return for a right to participate in a share of the revenues or profits of the project, or through the purchase of a debt, equity or other security.”¹⁹

På svenska bör definitionerna kunna förstås på så sätt att Crowdfunding är en generell finansieringsform anpassad till allmänheten för att samla in kapital till ett specifikt projekt. Vanligtvis äger Crowdfunding rum på olika tekniska plattformar där de som söker finansiering får chans att möta finansiärerna genom att på olika sätt presentera sitt projekt.

Finansinspektionen tolkar Eba och Esma:s definition av Crowdfunding som en kapitalanskaffning från allmänheten för ett specifikt projekt, vanligtvis med användandet av internet genom donationer, utbyte mot belöningar, upptagande av skulder, utgivande av skuldinstrument eller andelar i det anskaffade bolaget.²⁰

Crowdfunding handlar om kapitalanskaffning från allmänheten och är i sig inget nytt. Det nya är egentligen de tekniska plattformarna som möjliggör kapitalanskaffning utan att behöva gå via beprövade och traditionella kanaler såsom börser och värdepappersinstitut.

¹⁸ Opinion of the European Banking Authority on lending-based crowdfunding, EBA/Op/2015/03, s. 8.

¹⁹ Opinion Investment-based crowdfunding, 18 december, Esma/2014/1378, s. 6.

²⁰ Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414, s. 5.

2.3 Finansieringsformer

Av vad som framkommer av definitionen från Esma och Eba finns det olika former av Crowdfunding. De olika finansieringsformerna är donationsbaserad, - belöningsbaserad, - lånebaserad, samt andelsbaserad Crowdfunding. Gemensamt för all form av Crowdfunding är att det vanligtvis inkluderar tre parter, den som söker kapital, investeraren samt den tekniska plattformen som kopplar parterna samman.²¹ Skatteverket framhåller dock att det ur mervärdesskattsynpunkt i huvudsak finns tre sorters Crowdfunding, finansiering av utvecklingsprojekt, insamling till välgörande ändamål samt finansiell Crowdfunding.²²

2.3.1 Finansiering av utvecklingsprojekt

Vid finansiering av utvecklingsprojekt ger finansiärerna ett visst belopp till den som söker finansiering mot löfte att få en annan villkorad motprestation, vanligtvis ett eller flera exemplar av den produkt som utvecklas av den sökande. Crowdfunding som finansiering av ett utvecklingsprojekt kan ske på olika sätt, nämligen genom finansiering i utbyte mot villkorad motprestation eller genom gåva till den som söker finansiering.²³

Finansiering av utvecklingsprojekt torde kunna jämföras med finansdepartementets tolkning av Eba:s och Esma:s definition av Crowdfunding, det vill säga belöningsbaserad Crowdfunding.²⁴

2.3.2 Insamling till välgörande ändamål

Vid insamling till projekt för välgörande ändamål finns inget krav på motprestation. I vissa fall ges gåvor som tack för finansieringen/donationen. Dessa gåvor är normalt symboliska och har ett värde på den öppna marknaden som är betydligt lägre än den inbetalda donationen. Det är således frågan om en gåva som är att betrakta som försumbar eller oproportionerlig i förhållande till donationsbeloppet.²⁵

²¹ Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414, s. 6.

²² Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

²³ Ibid.

²⁴ Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414, s. 6.

²⁵ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

Insamling till välgörande ändamål torde kunna jämföras med den så kallade donationsbaserade Crowdfunding från finansdepartementets tolkning av Eba:s och Esma:s definition av Crowdfunding.²⁶

2.3.3 Finansiell Crowdfunding

Vid finansiell Crowdfunding investerar finansiärerna kapital i utbyte mot ägarandelar. I vissa fall lånar finansiärerna i stället ut pengar till de som söker kapital. I utbyte mot investeringen får finansiärerna ofta andelar som ger rätt till avkastning av det framtida resultatet.²⁷

Det finansiella Crowdfundingen torde i sin tur kunna jämföras med både den lånebaserade, - och andelsbaserade Crowdfundingen från finansdepartementets tolkning av Eba:s och Esma:s definition av Crowdfunding. Andelsbaserad Crowdfunding syftar till att samla in pengar till ett bolag i utbyte mot en andel eller en aktie i bolaget. Lånebaserad Crowdfunding syftar i stället till att samla in pengar till ett visst projekt i form av ett låneavtal med ett löfte om återbetalning med eller utan ränta.²⁸

2.4 De elektroniska plattformarna

Som tidigare nämnts inkluderar Crowdfunding vanligtvis tre parter, den som söker finansiering, finansiären samt den plattform som kopplar samman parterna. Plattformen är internetbaserad och agerar som mellanhand. Bortsett från de olika formerna av Crowdfunding finns det även olika typer av plattformar. Självklart är att alla plattformar är uppbyggda på olika sätt och att investeringsförfarandet ser olika ut. Enligt Finansinspektionen finns det även en skillnad mellan aktiva och passiva plattformar.²⁹

Utöver att fungera som en mellanhand mellan den som söker finansieringen och finansiären har de aktiva plattformarna en större roll i att förmedla tjänster i investeringsprocessen. Detta kan exempelvis vara olika typer av granskningar, analyser, riskkategoriseringar, värdering av de projekt som söker finansiering samt rådgivning- och förvaltningstjänster. De plattformar som tillhandahåller rådgivning- och förvaltningstjänster är verksamheter som i olika stor utsträckning styr finansiärerna val av investeringar. Detta innebär att finansiärerna är passiva i

²⁶ Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414, s. 6.

²⁷ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

²⁸ Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414, s. 6 och 9.

²⁹ Ibid, s. 7.

sin roll som investerare vilket medför ett indirekt trepartsförhållande som i stor utsträckning kan liknas med fond- eller diskretionär portföljförvaltning. Vid aktiva plattformar tas det normalt ut en avgift, både som fasta avgifter och som rörliga prestationsbaserade avgifter.³⁰

Passiva plattformar är den vanligaste typen av mötesplats och fungerar vanligtvis endast som mellanhand mellan de som söker finansiering och finansiärerna. Vid denna typ av plattform är det i stället helt upp till finansiärerna att själva göra den riskanalys som krävs innan de väljer att investera i ett projekt. Här föreligger således ett direkt trepartsförhållande. Plattformarna sköter den administrativa processen för att investeringar ska kunna genomföras och det är för denna tjänst det utgår en avgift från de som söker finansiering.³¹

3 Neutralitetsprincipen inom mervärdeskatten

Neutralitet inom mervärdeskatten följer av den så kallade neutralitetsprincipen. Neutralitetsprincipen är en central princip inom mervärdesskatteområdet och definierades för första gången i ingressen till första mervärdesskattedirektivet³² på följande sätt, ”Ett mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess räckvidd omfattar alla led av produktion och distribution och tillhandahållande av tjänster.” Skrivelsen återfinns i dagens Mervärdesskattedirektiv i ingressen punkt 5 och 7.³³

3.1 Närmare innebörd av principen

Ingressen till Mervärdesskattedirektivet är av stor betydelse för direktivets tolkning.³⁴ Som nämnts ovan är neutralitetsprincipen en av grundstenarna till mervärdesskattesystemet. Vikten av neutralitet inom mervärdeskattens område har länge diskuterats. Från början handlade neutralitetsprincipen främst om neutralitet vid handel mellan olika länder för att senare utvecklas till konkurrensneutralitet. Här är det särskilt två aspekter som är av framträdande vikt:

- för det första ska mervärdeskatten vara allmänna och generell

³⁰ Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414, s. 8.

³¹ Ibid, s. 8.

³² Preambeln punkt 4 i Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

³³ Sonnerby 2010, s. 35.

³⁴ Ibid, s. 73.

- för det andra ska mervärdesskatten inte påverkas av hur lång produktions- och distributionskedjan är.³⁵

Trots att principen finns definierad i Mervärdesskattedirektivet kan det i många fall vara svårt att i praktiken förstå dess innebörd. EU-domstolen har i ett antal avgöranden tillämpat principen och därför också tolkat dess innebörd. Neutralitetsprincipen är relativ vilket innebär att det inte heller i EU:s rättspraxis finns någon klar och entydig definition av principen. Neutralitetsprincipen måste ställas i relation till något för att få en innebörd. EU-domstolen framför ofta två typer av relationer eller huvudinriktningar på neutralitetsprincipen, belastningsneutralitet och konkurrensneutralitet.³⁶

Belastningsneutralitet används ofta av EU-domstolen när det rör frågor om avdragsrätt, om en rörelse utgör ekonomisk verksamhet, uttagsbeskattning och jämkning. Belastningsneutralitet innebär att beskattningsbara personer ska hamna i en neutral position gentemot mervärdesskattesystemet och inte belastas av mervärdesskatten.³⁷ Ett tämligen vanligt uttalande av EU-domstolen i dessa sammanhang är att mervärdesskattesystemet säkerställer att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat.³⁸ För att säkerställa neutralitet har EU-domstolen även slagit fast att begreppet ekonomisk verksamhet måste ha ett brett tillämpningsområde och omfatta de flesta transaktioner. Mervärdesskatten ska således tillämpas på ett så generellt och allmänt sätt som möjligt för att neutralitetsprincipen ska upprätthållas.³⁹ Sammanfattningsvis måste EU-domstolens uttalande förstås på så sätt att belastningsneutraliteten främst säkerställs genom att Mervärdesskattedirektivet ges ett vidsträckt tillämpningsområde.⁴⁰

Konkurrensneutraliteten används främst av EU-domstolen i mål som rör frågan om en transaktion är skattepliktig eller inte, val av skattesats och vid beräkning av beskattningsunderlag. Konkurrensneutralitet innebär att konkurrensen mellan beskattningsbara personer och mellan liknande transaktioner inte får begränsas. I stället för att

³⁵ ABC-rapporten, 1963, s. 24 och Sonnerby, 2010, s. 75-76.

³⁶ Sonnerby, 2010, s. 150-151.

³⁷ Ibid, s. 151.

³⁸ Se bland annat mål 268/83, D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën. Domstolens dom (andra avdelningen) den 14 februari 1985 och mål 50/87, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken. Domstolens dom den 21 september 1988.

³⁹ Se bland annat mål C-186/89: W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 4 december 1990.

⁴⁰ Sonnerby, 2010, s. 152.

neutraliteten ställs mot Mervärdesskattedirektivet ställs principen mot tänkbara konkurrenter. För att bedöma om konkurrens föreligger behöver det inte föreligga en faktisk konkurrens utan det räcker med en tänkbar situation där konkurrensen skulle kunna snedvridas. För att förhindra ett snedvridande måste liknande och konkurrerande varor och tjänster mervärdesbeskattas på samma sätt. Detta betyder att liknande och konkurrerande varor antingen ska omfattas av mervärdesskattesystemet eller inte. För att upprätthålla neutralitetsprincipen i dessa sammanhang får en verksamhets rättsliga form inte påverka bedömningen av om det föreligger skattskyldighet eller inte. Det framgår relativt tydligt att neutralitetsprincipen används för att säkerställa konkurrensfriheten. För att säkerställa neutraliteten vid framräknandet av beskattningsunderlaget har EU-domstolen kommit fram till att det är det faktiska värdet som har betalats som utgör beskattningsunderlaget och inte något objektivet framräknat värde. På detta sätt upprätthålls neutraliteten oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.⁴¹

Att dela upp neutralitetsprincipen i belastningsneutralitet och konkurrensneutralitet är inte självklart i alla lägen. I neutralitetens drömvärld skulle alla transaktioner omfattas av mervärdeskatt vilket skulle betyda att alla skattskyldiga skulle ha samma utgångsläge i ett mervärdesskattehänseende och således kunna konkurrera fritt.⁴²

3.2 Principens hierarkiska ställning

När neutralitetsprincipen nu framstår som något klarare återstår frågan om vilken ställning principen har i förhållande till Mervärdesskattedirektivet. Det vill säga, när en rättsregel inte står i relation till principen om neutralitet, är det Mervärdesskattedirektivets rättsregler som har ett hierarkiskt övertag eller är neutralitetsprincipen att se som den hierarkiska vinnaren.

EU-domstolen är inte konsekvent vid användandet och tolkningen av neutralitetsprincipen. I vissa mål kan det förstås som om domstolen anser att principen nästan är lika viktig som Mervärdesskattedirektivets bestämmelser medan neutralitetsprincipen i andra mål endast används som en tolkningsgrund inom direktivets ramar.⁴³ Mål från EU-domstolen som kan tolkas på så sätt att neutralitetsprincipen har en ungefärlig ställning med direktivet är C-

⁴¹ Sonnerby, 2010, s. 152-153 och mål C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau. Domstolens dom (femte avdelningen) den 18 december 1997.

⁴² Sonnerby, 2010, s. 153.

⁴³ Ibid, s. 35 och 40.

137/02⁴⁴ och C-317/94⁴⁵. Medan mål C-43/96⁴⁶ och mål C-338/98⁴⁷ i stället kan förstås på så vis att neutralitetsprincipen endast får och kan tillämpas inom ramen för direktivets bestämmelser.

Mål C-137/02 handlade om ett bolag (bolag 1) som hade den enda uppgiften att bilda ett annat bolag (bolag 2). Överföringen var en verksamhetsöverlåtelse enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet och sågs därför inte som en mervärdesskattepliktig omsättning. Frågan i målet var om bolag 1 hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdeskatt som belöper på de kostnader bolaget hade haft i och med överföringen. För avdragsrätt krävs att det finns kostnader som är hänförliga till varor eller tjänster som har samband med den skatteskyldiga personens skattepliktiga transaktioner. EU-domstolen konstaterade i detta fall att bolag 1 var en skatteskyldig person. Domstolen ansåg dock inte att bolag 1 kunde anses ha genomfört några skattepliktiga transaktioner eftersom den enda transaktion som skett var att överföra tillgångar till bolag 2. Trots avsaknaden av skattepliktiga transaktioner slog EU-domstolen fast att syftet med avdragssystemet är att säkerställa att den mervärdeskatt som en skattepliktig person haft i sin ekonomiska verksamhet inte på något sätt ska vara en belastning. Domstolen kom således fram till att mervärdesskattesystemet garanterar neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett verksamhetens syfte eller vilket resultat som eftersträvas. Av ovanstående skäl ansåg domstolen att bolag 1, trots avsaknaden av skattepliktiga transaktioner, har avdragsrätt för ingående mervärdeskatt. Målet kan tolkas på så sätt att domstolen lät neutralitetsprincipen ha företräde framför direktivets bestämmelser.

Även i mål C-317/94 tillät EU-domstolen neutralitetsprincipen få en stor betydelse för utfallet. I målet var frågan om rabattkuponger som hade använts vid betalning skulle påverka beräkningen av beskattningsunderlaget. Enligt bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget vara allt som utgör vederlag som har erhållits eller kommer att erhållas från kunden eller en tredje part för inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset. Ovanstående bestämmelse skulle kunna tolkas

⁴⁴ Mål C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-Land mot Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR. Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 april 2004.

⁴⁵ Mål C-317/94, Elida Gibbs Ltd mot Commissioners of Customs and Excise. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 24 oktober 1996.

⁴⁶ Mål C-43/96, Europeiska kommissionen mot Franska republiken. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 18 juni 1998.

⁴⁷ Mål C-338/98, Europeiska kommissionen mot Konungariket Nederländerna. Domstolens dom (femte avdelningen) den 8 november 2001.

så att rabattkupongerna ska ingå i beskattningsunderlaget. EU-domstolen kommer emellertid fram till det motsatta. I och med att en av mervärdesskattesystemets grundläggande princip är att det endast är slutkonsumenten som ska beskattas ansåg domstolen att beskattningsunderlaget inte kan överstiga det beskattningsunderlag som ligger till grund för det pris som betalas av den slutliga konsumenten. Domstolen anger vidare att en ytterligare grund mervärdeskatten vilar på är principen om neutralitet. För att garantera neutralitet i systemet måste det subjektiva beloppet betraktas som underlag för beskattning. Det vill säga om det belopp som betalas från återförsäljaren till tillverkaren är reducerat måste underlaget för mervärdeskatten reduceras på samma sätt.

Mål C-43/96 handlar om de franska avdragsrättsreglerna. De franska nationella reglerna innebär att avdragsrätten begränsas vid köp av vissa fordon som inte används i verksamheten. EU-domstolen kom fram till att det i det sjätte mervärdesskattedirektivet gavs utrymme för en medlemsstat att ha sådana nationella regler. Frankrike fick således behålla sina regler om begränsad avdragsrätt och neutralitetsprincipen fick ge vika. Detta trots att kumulativa effekter som strider mot neutralitetsprincipen kan uppstå.

Mål C-338/98 handlar om Nederländernas regler som föreskrev att arbetsgivaren hade rätt att göra ett schablonavdrag när anställda använde bilar som tillhörde verksamheten. Syftet med denna regel var att mervärdeskatten skulle lyftas av från arbetsgivaren och på så sätt göras neutral. Frågan i målet var om ett sådant schablonmässigt avdrag kan göras utan att det förelåg en skattepliktig transaktion. EU-domstolen kom fram till att det inte var frågan om en sådan skattepliktig transaktion som ger rätt till avdrag. Även i detta fall har neutraliteten fått ge vika för det sjätte mervärdesskattedirektivet. I målet konstaterades att för att neutraliteten skulle få en större vikt krävs att lagstiftaren ändrar reglerna i direktivet.

För att förstå neutralitetsprincipens ställning måste en kort redogörelse av EU-rätten göras. EU-rätten består av primära källor, allmänna rättsprinciper och sekundära källor. De primära källorna är huvudsakligen fördragen och de sekundära källorna är bland annat direktiv. De primära källorna har företräde framför de sekundära källorna och kompletteras av de allmänna rättsprinciperna. För att en princip ska klassificeras som en allmän rättsprincip krävs det att principen är allmän, bär en viss tyngd samt att principen gäller inom hela EU-rätten och inte

endast på ett specifikt område.⁴⁸ Den mervärdeskatterättsliga neutralitetsprincipen är ingen sådan allmän rättsprincip. Trots att neutralitetsprincipen anses ha en stark ställning inom mervärdesskatteområdet är det ingen princip som gäller inom hela EU. Neutralitetsprincipen kan därför inte anses komplettera primärrätten och därmed inte vara överordnad sekundärrätten och bestämmelserna i Mervärdesskattedirektivet.⁴⁹ Principen om neutralitet är därför en princip som endast tillämpas inom ramen för Mervärdesskattedirektivet.

4 Vem och vad som omfattas av skatteskyldig enligt ML

För att kunna avgöra och förstå hur fenomenet Crowdfunding ska bedömas ur ett mervärdeskattperspektiv krävs en grundlig genomgång av omständigheter som medför skattskyldighet enligt ML samt även vilka eventuella undantag som kan bli tillämpliga i förevarande fall. Detta avsnitt avser att presentera relevanta rättskällor för bedömningen om huruvida mottagna ersättningar vid Crowdfunding avser en omsättning eller inte, om omsättningen är skattepliktig enligt ML, hur beskattningsunderlaget ska beräknas samt hur de tekniska plattformarna som agerar mellanhänder bedöms ur ett mervärdeskattperspektiv.

4.1 Beskattningsbar person

För att omfattas av skatteplikt enligt ML krävs det först och främst att den som mottar ersättningen, det vill säga den som söker finansiering, är en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet. I 1 kap. 1 § 1 st. ML framgår följande, ”Mervärdesskatt ska betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap”.

1 kap. 2 § ML reglerar vem som är skyldiga att betala skatt enligt ML. Här anges att skattskyldighet föreligger för sådan omsättning som anges i 1 § 1 st. 1p. ML, om inte annat följer av 2 § 1 a-4 e. Detta innebär således att alla fysiska och juridiska personer som omsätter varor eller tjänster på det sätt som anges i 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML kan vara skattesubjekt och således skatteskyldiga.

Vad som specifikt avses med beskattningsbar person framgår av 4 kap. 1 § 1 st. 1 mening ML. ”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt

⁴⁸ Derlén m.fl., 2010, s. 39 ff.

⁴⁹ Sonnerby, 2010, s. 46.

bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.” Av definitionen kan förstås att samtliga, både fysiska och juridiska personer och så även svenska som utländska subjekt, omfattas av bestämmelsen. Det avgörande för om en beskattningsbar person i ML:s mening föreligger eller inte är huvudsakligen verksamhetens karaktär. Personen, fysisk eller juridisk, måste självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och måste även agera i egenskap av beskattningsbar person, d.v.s. inte som privatperson eller slutkonsument.⁵⁰

För att avgränsa tillämpningsområdet för skattskyldighet enligt ML är begreppet beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet av grundläggande betydelse. Vid avgörandet huruvida beskattningsbar person föreligger eller inte måste först självständighetskriteriet redas ut.

4.2 Självständighetskriteriet

I mervärdesskattedirektivet återfinns självständighetskriteriet i artikel 10. Här framställs kriteriet på så sätt att anställda och andra personer utesluts från beskattning i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av andra rättsliga band som skapar ett anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar.

Enligt ML:s förarbeten har kriteriet i nationell rätt införts som en motsvarighet till artikel 10 i mervärdesskattedirektivet. Trots detta görs en jämförelse med det redan befintliga självständighetskriteriet i 13 kap. 1 § IL. Enligt förarbetena är det inte meningen att självständighetskriteriet ska tolkas annorlunda än kriteriet i 13 kap. 1 § IL.⁵¹

I 13 kap. 1 § IL regleras avgränsningen vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet. Av bestämmelsen följer att en inkomst ska anses tillhöra inkomstslaget näringsverksamhet då förvärvsverksamheten som utövas b.l.a. bedrivs såsom självständig. Av förarbetena till IL framgår det att vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska en sammanvägd bedömning av omständigheterna göras. Bedömningen ska särskilt omfatta vad uppdragsgivaren och uppdragstagaren har avtalat, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i uppdragsgivarens verksamhet. De tre kriterierna är inbördes likvärdiga. Vid

⁵⁰ Prop. 2012/13:124, s. 66.

⁵¹ Ibid, s. 72.

bedömningen av självständighet ska fokus ligga på relationen mellan parterna och deras gemensamma avsikt.⁵²

4.3 Ekonomisk verksamhet

För att det ska anses vara en beskattningsbar person krävs vidare att det bedrivs en ekonomisk verksamhet. I 4 kap. 1 § 2 st. ML definieras vad som avses med ekonomisk verksamhet. ”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, och så även i 4 kap. 1 § 1 st. 1 mening ML, anger att bedömningen huruvida en beskattningsbar person föreligger eller inte ska ske oberoende av dess syfte eller resultat. Uttrycket ska förstås så att det är verksamhetens karaktär och inte dess syfte som ska beaktas vid bedömningen. Trots detta krävs det emellertid att verksamheten har ett förvärvssyfte. Här åsyftas en avsikt att företa beskattningsbara transaktioner.⁵³

För att det ska vara frågan om en ekonomisk verksamhet krävs det att tillhandahållandet av varor eller tjänster sker mot någon form av ersättning. Det måste finnas ett direkt samband mellan det som tillhandahålls och ersättningen. Vidare krävs också att det finns ett ömsesidigt utbyte, att det som tillhandahålls ersätts med ett faktiskt motvärde. Att en verksamhet tar emot arvode som inte innebär en ersättning med direkt samband och där det inte finns ett ömsesidigt utbyte med ett faktiskt motvärde är således inte att betrakta som en ekonomisk verksamhet. Krav på ekonomiskt utbyte måste föreligga i begreppet ekonomisk verksamhet.⁵⁴ Det är viktigt att fastställa en ersättning för att sedan kunna fastställa det beskattningsunderlag på vilken mervärdesskatten ska beräknas.⁵⁵

Det krävs således inte ett vinstsyfte för att en ekonomisk verksamhet ska anses föreligga, inte heller att ersättning faktiskt har erhållits. Då det är frågan om en tillgång som på grund av sin

⁵² Prop. 2008/09:62, s. 25-26.

⁵³ Prop. 2012/13:124, s. 66.

⁵⁴ Kleerup m.fl., 2014, s. 36.

⁵⁵ Prop. 2012/13:124, s. 67-68 samt mål C-246/08, Europeiska kommissionen mot Republiken Finland. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 29 oktober 2009.

karaktär enbart är lämpad för kommersiellt bruk är utgångspunkten att en ekonomisk verksamhet föreligger. Det blir däremot en bedömningsfråga då den avsedda tillgången kan användas såväl till privat och kommersiellt bruk. Vid denna bedömning ska alla omständigheter beaktas för att avgöra om en ekonomisk verksamhet föreligger eller ej. En jämförelse kan här ske med hur tillgången faktisk utnyttjas i det enskilda fallet och hur motsvarande ekonomisk verksamhet vanligtvis utövas. Trots att resultatet i verksamheten inte i sig är ett avgörande kriterium kan det vid en bedömning, tillsammans med övriga omständigheter vara avgörande.⁵⁶ Skatteverket har i ett ställningstagande konstaterat att begreppet ekonomisk verksamhet omfattar all försäljning av varor och tjänster som görs varaktigt. Tillfälliga transaktioner omfattas därmed inte.⁵⁷

4.4 Omsättningskravet

För att omfattas av skatteplikt enligt ML krävs det således att en omsättning enligt 2 kap. 1 § ML har genomförts. I 3 kap. 1 § ML regleras den generella skatteplikten. Syftet är att skatteplikt ska träffa all omsättning av varor och tjänster som görs av en beskattningsbar person. Det finns dock ett stort antal undantag, dessa regleras i 3 kap. 2-32 §§ ML. I Mervärdesskattedirektivet återfinns undantagen i artikel 131-166. Undantagen ses ofta i två grupper, gruppen som behandlar verksamheter av hänsyn till allmänintresse och gruppen övriga undantag.⁵⁸ För att en omsättning ska anses föreligga ska det finnas ett rättsligt förhållande där parterna avtalat om ersättning och motprestation i form av någon vara eller tjänst. Förpliktelserna ska således vara ömsesidiga och beroende av varandra.⁵⁹

4.4.1 Omsättning av vara

Genom omsättningskravet bestäms vad som ska beskattas. Vad som avses med omsättning av vara återfinns i 2 kap. 1 § 1 st. ML. Enligt paragrafen anses omsättning av vara föreligga då en överlåtelse mot ersättning har skett, samt i de fall en vara tas i anspråk genom uttag enligt 2 kap. 2-3 §§ ML. I paragrafen anges även när en överföring av vara till ett annat EU-land ska likställas med en omsättning av vara. Omsättning av varor kallas i Mervärdesskattedirektivet för leverans av varor och återfinns i artiklarna 2.1 a, 14 och 16.

⁵⁶ Prop. 2012/13:124, s. 67, Kleerup m.fl., 2014, s. 36 och EG-domstolens dom den 26 september 1996 i mål C-230/94, Renate Enkler mot Finanzamt Homburg, REG 1996 s. I-4517.

⁵⁷ Skatteverkets ställningstagande 2014-06-09, dnr 131 323526-14/111.

⁵⁸ Kleerup m.fl., 2014, s 47-48.

⁵⁹ Mål C-246/08, Europeiska kommissionen mot Republiken Finland. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 29 oktober 2009.

Av artikel 2 i Mervärdesskattedirektivet framgår vilka transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. I artikel 2.1 a framkommer att leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är en sådan transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt. Av artikel 14 framgår att med leverans av varor avses överföringen av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. I artikelns 2 punkt a-c räknas ytterligare tre transaktioner upp som ska anses som leverans av varor. Dessa är:

- a) överföring på order av en offentlig myndighet, i dess namn eller enligt lagstiftning, av äganderätten till en vara mot ersättning
- b) ett faktiskt överlämnande av en vara i överensstämmelse med ett avtal om uthyrning under viss tid eller om avbetalningsköp där äganderätten normalt ska övergå senast den sista dag betalning erlagts ses som leverans av varor
- c) överföring av vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning ses som leverans av varor.

I artikelns 3 punkt framställs den fjärde transaktionen som ska anses som leverans av vara. Leverans av vara är vidare enligt artikel 14.3 överlämnandet av vissa byggnadsarbeten.

Enligt 2 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML avses med uttag av vara att en beskattningsbar person tar ut en vara ur sin verksamhet för eget eller personalens privata bruk, eller i de fall en överlåtelse av vara sker till någon annan utan ersättning. Enligt paragrafens 1 st. 2 p. avses uttag av vara även då en beskattningsbar person för över en vara från en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående mervärdeskatt till en verksamhet som inte alls eller endast delvis medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Motsatsvis kan sägas att en överföring till en verksamhet med full skattskyldighet inte ses som ett uttag och ska således inte uttagsbeskattas.⁶⁰ I paragrafens 2 st. uppställs en reservation när ett uttag inte ska anses som uttag. Uttag av vara föreligger inte om varan är en gåva av mindre värde eller om det är varuprover och ges för den beskattningsbara personens egen verksamhet. Syftet med uttagsbeskattning, både uttag av vara och uttag av tjänst, är att beskatta privat användning av varor eller tjänster som tillhandahålls i den beskattningsbara personens verksamhet på samma sätt som vid ett vanligt köp. Syftet är även att kompensera staten för

⁶⁰ 2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML Karnovkommentar 75 av Björn Westerberg.

gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt på varor som förvärvats i en skattepliktig verksamhet.⁶¹

Vidare framgår det av 2 kap. 3 § ML att det som sägs om uttag i 2 kap. 2 § ML endast gäller i de fall den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid varans förvärv enligt 10 kap. 9-13 §§ ML. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 16 Mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolen har i mål C-320/88⁶² konstaterat att begreppet leverans av varor innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan. Härtill ska överföringen ge mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om hen var ägare till densamma. Tvisten i målet gäller ett beslut om efterbeskattning. Den nationella skattemyndigheten bestämde den omsättningsskatt som bolaget (bolag S) skulle erlägga i och med en överlåtelse av fastighet till ett annat bolag (bolag K). Överlåtelsen av fastigheten skedde mot bakgrund av ett notarius publicus avtal. Avtalet mellan de båda bolagen innebar att bolag S ska överlåta en ovillkorad rätt till en fastighet till bolag K. Domstolen konstaterade även att det inte ska ses som en leverans av vara i de fall det endast har skett en äganderättsöverlåtelse inom den nationella (civil)rätten. Detta innebär att en vara anses levererad, i svensk rätt omsatt, även om en äganderättsöverlåtelse i rättslig mening ej har förekommit.

Även i mål C-78/12⁶³ har EU-domstolen konstaterat att begreppet leverans av varor innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan. Domstolen konstaterade att begreppet leverans av varor inte är kopplade till det sätt på vilket äganderätten till de berörda varorna förvärvades. Det är således upp till den nationella domstolen att genom nationella bestämmelser göra en helhetsbedömning av samtliga omständigheter för att avgöra om en varuleverans faktiskt har ägt rum. Målet handlar om ett bolag vars huvudsakliga ekonomiska verksamhet är djurhandel. Bolaget har blivit nekad

⁶¹ Prop. 2007/08:25, s. 96 och Mål C-20/91, Pieter de Jong v Staatssecretaris van Financiën. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 6 maj 1992.

⁶² Mål C-320/88, Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 8 februari 1990.

⁶³ Mål C-78/12: «Evita-K» EOOD mot Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite. Domstolens dom (andra avdelningen) den 18 juli 2013.

avdragsrätt i nationell domstol på grund av fakturabolaget inte kunnat visa att leverans av djuren faktiskt hade ägt rum.

4.4.2 Omsättning av tjänst

Omsättning av tjänst regleras i 2 kap. 1 § 3 st. ML. Med omsättning av tjänst förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Omsättning av tjänst innefattar även när en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt 2 kap. 5, 7 eller 8 §§ ML. Omsättning av tjänst kallas i Mervärdesskattedirektivet för tillhandahållande av tjänst och återfinns i artikel 2.1 c och 24.

Som anförts ovan är det artikel 2 i Mervärdesskattedirektivet som anger vilka transaktioner som är föremål för mervärdeskatt. Av artikel 2.1 c följer att tillhandahållandet av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denna agerar i denna egenskap är en transaktion som är föremål för mervärdeskatt. Bestämmelsen är i stort sett identiskt med artikel 2.1 a gällande varor. Av artikel 24 i Mervärdesskattedirektivet följer vidare att tillhandahållande av tjänst avser varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Skillnaden mellan leverans av vara och tillhandahållandet av tjänst (i nationell rätt, omsättning av vara respektive omsättning av tjänst) förklaras så att omsättning av vara avser överlåtelsen av äganderätten till varan, medan omsättning av tjänst innebär överlåtelse eller upplåtelse av nyttjanderätten.⁶⁴

Uttag av tjänst regleras allmänt i 2 kap. 5 § 1 st. ML. Med uttag av tjänst förstås att en beskattningsbar person (1) utför eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk, eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning, (2) använder eller låter personalen använda en vara som hör till verksamheten för privat bruk eller annars för annat ändamål än den egna verksamheten, om omsättningen av varan undantagits från skatteplikt enligt 3 kap. 21 § ML eller om den beskattningsbara personen haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet av varan, (3) för privat ändamål själv använder eller låter någon annan använda en personbil eller motorcykel som utgör en tillgång i eller har förhyrts för verksamheten och den beskattningsbara personen har haft rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående skatten vid förvärvet. Av paragrafens 2 st. framgår det att 1 st.

⁶⁴ Prop. 1989/90:111, s. 189.

2-3 p. endast gäller om värdet av användandet är mer än ringa. Uttrycket *mer än ringa* ska tolkas på så sätt att det sammanlagda värdet av användandet under en och samma redovisningsperiod ska beaktas om värdet överstiger eller understiger *mer än ringa*.⁶⁵

EU-domstolen har i mål C-16/93⁶⁶ konstaterat att när pengar skänks och den summan inte motiveras av den motprestation de får utan motiveras i stället av subjektiva känslor så anses det inte finnas någon koppling mellan motprestationen och det skänkta beloppet. I målet var det frågan om en gatumusikant som fick pengar av förbipasserade skulle ses som en sådan ersättning med direkt koppling till priset.

I mål C-215/94⁶⁷ samt i mål C-384/95⁶⁸ var det frågan om ett ekonomiskt stöd som hade utbetalats i syfte att begränsa mjölkproduktionen respektive potatisodlingen var en sådan tjänst mot ersättning som skulle medföra skattskyldighet till mervärdesskatt. I båda målen var det frågan om offentliga bidrag. I de båda målen kom EU-domstolen fram till att ersättning till någon för att denne ska upphöra med sin verksamhet inte är en ersättning för utförande av tjänst. Det vill säga åtagandet att avstå från ett visst handlande mot ersättning i form av bidrag inte är en tjänst som föranleder skattskyldighet. Detta trots att det står i artikel 25 b⁶⁹ i Mervärdesskattedirektivet står att skyldighet att avstå från en viss aktivitet ska anses utgöra ett tillhandahållande av en tjänst. EU-domstolen anförde att ett sådant tillhandahållande ändå inte anses föreligga i de fall bidraget inte kommer att medföra någon konsumtion. Det finns i dessa fall inte någon identifierbar konsument.

4.4.3 Omsättning av elektroniska tjänster

Skyldighet att betala mervärdesskatt föreligger för sådan omsättning inom landet av elektroniska tjänster som är skattepliktiga och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, 1 kap. 1 st. 1 p. och 1 kap. 2 § 1 st. ML. Omsättning av elektroniska tjänster till beskattningsbara personer regleras i 2 kap. 1 § 3 st. ML. Vem som räknas som en

⁶⁵ Prop. 1993/94:99, s. 143.

⁶⁶ Mål C-16/93, R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 3 mars 1994.

⁶⁷ Mål C-215/94, Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg. Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 februari 1996.

⁶⁸ Mål C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau. Domstolens dom (femte avdelningen) den 18 december 1997.

⁶⁹ Motsvarande artikel 6.1 andra stycket andra strecksatsen i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund direktivet.

beskattningsbar person regleras i 4 kap. 1 § 1 st. 1 mening ML. Av vad som framgår skiljer sig inte omsättning av elektroniska tjänster från omsättning av annan vara eller tjänst.

5 Särskilda undantag för finansiella tjänster

5.1 Allmänt om undantag från mervärdesskatteskyldighet

Undantag från mervärdesskatteskyldighet återfinns i 3 kap. ML. Något undantag för elektroniska tjänster finns inte. Elektroniska tjänster har ingen särställning i förhållande till andra tjänster, skattskyldighet föreligger således enligt 1 kap. 1 st. 1 p. och 1 kap. 2 § 1 st. ML. I 3 kap. 9§ ML återfinns däremot undantag för finansiella tjänster.

5.2 Elektronisk tjänst och undantag för finansiella tjänster

Skatteverket anser att de finns begränsningar i vad som räknas som en elektronisk tjänst. De elektroniska mötesplatserna för Crowdfunding omfattas av bestämmelserna om beskattningsland för elektroniska tjänster.⁷⁰

De särskilda bestämmelserna om beskattningsland för elektroniska tjänster återfinns 5 kap. 16 § 3 st. ML. I 3 st. finns en uppräkningslista om vad som anses utgöra elektroniska tjänster. Av punkt 1 framgår det att elektroniska tjänster omfattar tjänster såsom tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning. Punkt 2-5 räknar upp ytterligare tjänster som ska ses som elektroniska tjänster, bland annat tillhandahållande av programvara, bilder, texter, musik, filmer och distansundervisningstjänster. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 56.1K Mervärdesskattedirektivet samt i direktivets bilaga II⁷¹.

Enligt Skatteverket är den som tillhandahåller den elektroniska plattformen, som erbjuder en tjänst som möjliggör en mötesplats mellan finansiären och den som söker finansiering, i mervärdesskatterättsligt perspektiv skattskyldig om tjänsten inte omfattas av undantaget från mervärdesskatt för förmedling av finansiella tjänster.⁷²

⁷⁰ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

⁷¹ Bilaga II, Vägledande förteckning över tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och som avses i artikel 56. 1 K.

⁷² Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

Undantaget för finansiella tjänster återfinns i 3 kap. 9 § ML. I paragrafens 1 st. föreskrivs att från skatteplikt undantas omsättning av bank och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Av paragrafens 2 st. framgår det vad bank- och finansieringstjänster inte avser, nämligen notarieverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen. Av vad som framgår av förarbeten till ML är bank- och finansieringsverksamhet såsom in- och utlåningstjänster, betalningsförmedling samt värdepappershandel att betrakta som finansiella tjänster. Någon klarare definition av vad som avses med finansiella tjänster finns inte. En klar avsikt från lagstiftarens sida torde dock ha varit att generellt undanta finansiella tjänster.⁷³

I avdelning IX kapitel 1-9 i Mervärdesskattedirektivet återfinns undantag från mervärdesskatteplikten. I kapitel 1 artikel 131 i Mervärdesskattedirektivet föreskriver de allmänna bestämmelserna för tillämpningen av undantagen. ”*Undantagen från skatteplikt i kapital 2-9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.*” Av EU-domstolens rättspraxis framgår det att begreppstolkning av undantagen ska ske restriktivt. Anledningen härtill är för att undantagen innebär avsteg från den allmänna principen om att mervärdesskatt ska betalas för varje tillhandahållande som utförs av en skatteskyldig person mot vederlag.⁷⁴

Relevant för denna uppsats är de undantag som återfinns i kapitel 3 artikel 135.1 b-g och 137.1 a i Mervärdesskattedirektivet.

Av artikel 135.1 b-g i Mervärdesskattedirektivet framgår det att följande transaktioner ska undantas från skatteplikt.

”*Artikel 135.1 (...)*

b) Beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.

⁷³ Prop. 1989/90:111, s. 104 samt prop. 1991/92:50, s. 17.

⁷⁴ Mål C-346/95, Elisabeth Blasi mot Finanzamt München I. Domstolens dom (femte avdelningen) den 12 februari 1998 och Kleerup m.fl., 2014, s. 72.

- c) *Förmedling av och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter samt förvaltning av kreditgarantier av den som beviljat kredit.*
- d) *Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.*
- e) *Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.*
- f) *Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2.*
- g) *Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna. (...)*

Av artikel 137.1 i Mervärdesskattedirektivet framgår följande,

”Artikel 137

1. Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

a) Sådana finansiella transaktioner som avses i artikel 135.1 b-g. (...)”

Artikel 135.1 anger de transaktioner som ska undantas från beskattning. I artikel 137.1 a föreskrivs en möjlighet till undantag från artikel 135.1, det vill säga medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet till beskattning av de finansiella tjänsterna som räknas upp i 135.1 b-g. Sverige har inte införlivat en sådan valfrihet för finansiella tjänster. Däremot tillåter Sverige frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter, vilket är en följd av artikel 137.1 i Mervärdesskattedirektivet.

Av ovan framställning kan konstateras att artikel 137.1 a sätter en etikett på artikel 135.1 b-g såtillvida att de transaktioner som räknas upp i 135.1 b-g är finansiella tjänster. Vilket inte framgår av att enbart läsa artikel 135.1.

6 Beskattningsunderlag

I de fall omständigheterna i ett visst fall visar att den som söker finansiering är en beskattningsbar person som anses ha omsatt en vara eller tjänst enligt i 1 § 1 st. 1 p ML, utan att något undantag är tillämpligt måste ställning tas till om den vara eller tjänst som finansiären får i utbyte är att betrakta som försumbar eller oproportionerlig i förhållande till donationsbeloppet. För att denna bedömning ska kunna göras måste beskattningsunderlaget för varan eller tjänsten bestämmas. Beskattningsunderlaget är värdet som mervärdesskatten ska beräknas på. Vad som utgör beskattningsunderlaget regleras i 7 kap. 2-7 §§ ML.

6.1 Beskattningsunderlagets grundläggande bestämmelser

Vid omsättning och förvärv ingår skatter och avgifter i beskattningsunderlaget, dock inte skatt enligt ML. I beskattningsunderlaget ingår även bikostnader som provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som säljaren tar ut av köparen, 7 kap. 2 § 1 st. ML.

Av 7 kap. 3 § 1 punkt ML framgår det att beskattningsunderlaget vid omsättning, annan än uttag, består av ersättningen. Vad ersättning är framgår vidare av 7 kap. 3 c § ML. Här föreskrivs att allt som säljaren har erhållit eller ska erhålla för en vara eller tjänst från köparen eller en tredje part förstås som ersättning. Här inbegrips sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten, det vill säga inklusive värdet på en eventuell bytesvara eller bytestjänst. Motsvarande bestämmelse i Mervärdesskattedirektivet återfinns i artikel 73. Det är den verkliga ersättningen som avses. Detta innebär att penningbelopp samt även värdet av varan eller tjänsten som mottagits eller som kan komma att mottas av säljaren ska inkluderas i beskattningsunderlaget och därav också räknas som ersättning av vara och eller tjänst.⁷⁵

Artikel 73 i Mervärdesskattedirektivet syftar till att säkerställa att beskattningsunderlaget omfattar hela det vederlag som utges vid en leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst. Detta oavsett om vederlaget utges av köparen eller en tredje man (som kan vara ett offentligt organ). Artikeln avser bland annat situationer där tre parter är inblandade, nämligen den

⁷⁵ Artikel 12 om beskattningsunderlaget i ändringsförslaget till det sjätte direktivet, KOM(74) 795 slutligt av den 26 juli 1974 och Prop. 2002/03:5, s. 108.

myndighet som beviljar stödet, det organ som erhåller stödet och köparen av varan eller mottagaren av tjänsten som levereras respektive utförs av det subventionerade organet.⁷⁶

Vid uttag av varor består beskattningsunderlaget av varornas eller liknande varors inköpspris. I de fall ett sådant pris saknas består beskattningsunderlaget i stället av varans självkostnadspris vid tidpunkten för uttaget, 7 kap. 3 § 2a punkt ML. Med inköpspris avses det pris som den skatteskyldige betalat för att köpa in varan.⁷⁷ Motsvarande bestämmelser återfinns i artikel 74 i Mervärdesskattedirektivet.

Vid uttag av tjänst består beskattningsunderlaget i stället av kostnaden för uttaget för utförandet av tjänsten, 7 kap. 3 § 2b punkt ML. Vad som avses med kostnader i bestämmelsen framgår av 7 kap. 3 c § 2 st. ML. Kostnaden för utförandet av tjänst är den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.⁷⁸

6.2 Bidrag som är direkt kopplade till priset

Som ovan nämnts inbegrips bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten i ersättningen och således också i beskattningsunderlaget.⁷⁹

Mål C-215/94⁸⁰ samt mål C-384/95⁸¹ som har framställts ovan under avsnitt 4.4.2 är även vägledande för att avgöra om det föreligger en direkt koppling till priset. I båda fallen var det frågan om huruvida mottagande av subventioner med villkor att upphöra med sin produktion hade tillhandahållit bidragsgivaren en tjänst mot betalning. Som ovan skrivet är det enligt EU-domstolen nödvändigt att avgöra om det föreligger ett tillhandahållande av tjänst enligt artikel 24-25⁸² i Mervärdesskattedirektivet. Här angav EU-domstolen att trots att det av artikel 25 b⁸³ i

⁷⁶ Mål C-184/00: Office des produits wallons ASBL mot Belgiska staten. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 22 november 2001 och mål C-353/00: Keeping Newcastle Warm Limited mot Commissioners of Customs and Excise. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 13 juni 2002.

⁷⁷ Prop. 2007/08:25, s. 252 ff.

⁷⁸ Prop. 2002/03:5, s. 55.

⁷⁹ Ibid, s. 59 ff. och 65 ff.

⁸⁰ Mål C-215/94, Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg. Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 februari 1996.

⁸¹ Mål C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau. Domstolens dom (femte avdelningen) den 18 december 1997.

⁸² Motsvarade artikel 6 i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund direktivet.

Mervärdesskattedirektivet framgår att även en skyldighet att avstå från en viss aktivitet ska anses utgöra ett tillhandahållande av tjänst, kan dock inte ett tillhandahållande av tjänst anses föreligga i de fall transaktionen, det vill säga bidraget, inte medför någon konsumtion. Det finns ingen identifierbar konsument och inte heller medför transaktionen någon annan förmån som kan anses vara en kostnadskomponent i någon annans verksamhet, varken i produktions-, eller i distributionskedjan. Detta argument framställs med grunden i att mervärdesskatten är en konsumtionsskatt vilken förutsätter att det finns någon som konsumerar det som förvärvas.

I fall av rena bidrag kan skattskyldighet för mervärdesskatt inte anses föreligga om inte bidraget kan anses direkt kopplat till priset på en leverans av vara eller ett tillhandahållande av en tjänst. Denna slutsats kan dras då bidraget består av en utbetalning som inte kan anses utgöra ersättning för en omsättning av vara eller tjänst för egen konsumtion, utan utgör betalning i det allmännas intresse.⁸⁴

Vad som avses med bidrag kopplade till priset och således vad som ska ingå i beskattningsunderlaget för leveranser är inte helt klarlagt. Det finns dock ett par mål från EU-domstolen som bistår med tolkning av bestämmelsen.

I mål C-184/00⁸⁵ har EU-domstolen tagit ställning till om ett operativt bidrag kan anses vara ett sådant bidrag som har en direkt koppling till priset för en leverans av vara. Bidraget var avsett att täcka mottagarens löpande kostnader. Det är frågan om ett bidrag som utbetalas till en person som i sin tur omsätter varor och tjänster till en köpare som då får fördelar av det utbetalda bidraget. EU-domstolen uppger att för att kunna ta ställning till om det finns en direkt koppling från bidraget till priset bör beaktas om bidraget har en inverkan på priset. För att bidraget ska anses vara kopplad till priset ska bidraget särskilt utbetalas för att mottagaren ska leverera en bestämd vara eller tillhandahålla en bestämd tjänst. Priset på varan eller tjänsten ska i princip fastställas senast vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Åtagandet att utbetala subvention medför rätt för mottagaren att motta subventionen när en skattepliktig transaktion har skett. För att kunna fastställa en direkt koppling krävs det även att köparen av varan eller mottagaren av tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som

⁸³ Motsvarande artikel 6.1 andra stycket andra strecksatsen i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund direktivet.

⁸⁴ Prop. 2002/03:5, s. 58-59.

⁸⁵ Mål C-184/00, Office des produits wallons ASBL mot Belgiska staten. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 22 november 2001.

beviljats. Det pris som ska betalas av köparen eller tjänstemottagaren fastställs på ett sådant sätt att det minskar i proportion till det bidrag som beviljats säljaren av varan eller tjänsteleverantören. Alltså ska subventionen ligga till grund för att fastställa priset på varan eller tjänsten. EU-domstolen anger vidare att det på ett objektivet sätt måste undersökas om subventionen medför att mottagaren kan sälja sina varor eller tjänster till ett lägre pris än vad hen annars hade behövt göra. EU-domstolen kom således fram till att skrivelsen ”subventioner som är direkt kopplade till priset” som återfinns i artikel 73⁸⁶ i Mervärdesskattdirektivet ska tolkas så att det endast är den del av subventionen som kan identifieras som ett vederlag för en beskattningsbar leverans som kan bli föremål för mervärdesskatt. Det är dock inte nödvändigt att det belopp som subventionen avser exakt motsvarar minskningen på priset, det räcker således att förhållandet mellan subventionen och prisskillnaden är proportionerligt.⁸⁷

EU-domstolen har även i mål C-353/00⁸⁸ behandlat ”subventioner direkt kopplade till priset på sådan leverans”. Förhållandet i målet var sådana att det förelåg en särskild ordning som gav möjligheten för hushåll att erhålla bidrag för rådgivning avseende energirådgivning. Enligt bidragsvillkoren utbetalades bidragen till bidragsmottagaren med villkor att mottagaren ingick avtal med hushållen om energirådgivning. I målet konstaterades att det inte fanns någon definition av subvention i direktivet men att ett bidrag endast kan beskattas om det beviljas i ett förhållande där tre parter ingår. Skälet härtill är att en subvention från allmänna medel utbetalas i det allmännas intresse och inte för att utgöra en betalning för en upphandlad vara eller tjänst. Genom att det i målet föreligger ett trepartsförhållande ska bidraget anses som beviljat så som ett vederlag och inte som en global utbetalning i syfte att täcka bidragsmottagarens löpande kostnader. I de fall bidraget utbetalts för att täcka mottagarens löpande kostnader skulle bidraget inte utgöra sådant vederlag som ingår i beskattningsunderlaget eftersom det saknas en direkt koppling till leveransen av en vara eller ett tillhandahållande av tjänst.

EU-domstolens uttalande kan förstås som att bidrag utbetalde av tredje person och som är direkt kopplade till priset på leveranser är en subvention som ska ingå i

⁸⁶ Motsvarande artikel 11 A.1 a i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund direktivet.

⁸⁷ Prop. 2002/03:5, s. 59-62.

⁸⁸ Mål C-353/00: Keeping Newcastle Warm Limited mot Commissioners of Customs and Excise. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 13 juni 2002.

beskattningsunderlaget. Här krävs det således att det rör sig om ett verkligt bidrag och inte om ett vederlag för varan eller tjänsten, det vill säga i de fall bidraget utgör ett vederlag så ska bidraget ingå i beskattningsunderlaget. Men för att det ska ingå i beskattningsunderlaget krävs vidare att bidraget direkt kan kopplas till priset på en leverans av vara eller ett tillhandahållande av tjänst, det vill säga till en ekonomisk aktivitet hos bidragsgivaren.⁸⁹

7 Tillämpningsanalys

Uppsatsen har i tidigare avsnitt redogjort för Crowdfunding som finansieringsform, neutralitet inom mervärdesskatten, skattskyldighet enligt ML, undantag för finansiella tjänster samt vad som ingår i beskattningsunderlag. I detta avsnitt avses att tillämpa, analysera och framför allt svara på uppsatsens syfte och tillhörande frågeställningar.

Uppsatsens syfte är att utreda och analysera om skattskyldighet enligt ML anses föreligga vid Crowdfunding via elektroniska plattformar. För att svara på uppsatsens syfte har två frågeställningar valts:

1. Vilka samband måste föreligga för att en direkt koppling ska anses föreligga och därigenom skattskyldighet enligt ML inträda?
2. Hur ska de elektroniska plattformarna beskattas?

7.1 Direkt koppling

Skatteverket är synnerligen klar i sitt ställningstagande⁹⁰ vad gäller sakfrågan för skattskyldighet för företag som söker finansiering vid utlovade motprestationer. Skatteplikt för mervärdesskatt föreligger när den som finansierar ett projekt får en villkorad motprestation i form av en vara eller en tjänst från det företag som sökt finansieringen. Detta förutsätter dock att det finns en direkt koppling mellan leveransen av vara eller tillhandahållandet av tjänsten och den ersättning som betalas. Oklart är dock vilka samband som måste finnas för att den direkta kopplingen anses föreligga.

⁸⁹ Prop. 2002/03:5, s. 59.

⁹⁰ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

7.1.1 Den direkta kopplingen utifrån Skatteverkets ställningstagande

Som tidigare är nämnt har Skatteverket i ett ställningstagande⁹¹ delat upp Crowdfunding i tre olika typer, finansiering av utvecklingsprojekt, insamling till välgörande ändamål samt finansiell Crowdfunding. Skatteverket anser att symboliska varor, välgörenhetsinsamlingar samt finansiell Crowdfunding är undantaget skatteplikt enligt ML.

I ställningstagande⁹² framför Skatteverket dock att det föreligger en typ av gränsdragningsproblematik i de fall finansiären ger ett visst belopp till den som söker finansiering mot löfte att få en annan villkorad motprestation, det vill säga Crowdfunding vid finansiering av utvecklingsprojekt.

Skatteverket anser att när finansiären får en villkorad motprestation i form av en vara eller tjänst från det företag som sökt finansieringen så kan det vara en omsättning för företaget som får pengarna. Detta förutsätter dock att det finns en direkt koppling mellan leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten och den ersättning som betalats in. I de fall det inte finns en direkt koppling är varan eller tjänsten inte omsatt och skattskyldighet enligt ML föreligger därmed inte.⁹³

I ställningstagandet⁹⁴ har Skatteverket endast angett ett exempel då tillhandahållanden mot ersättning är att se som omsättning och därmed ska omfattas av skattskyldighet enligt ML. I de fall finansiären får en andel av en rättighet till en film eller bok som motprestation och därmed en del av framtida royalty menar Skatteverket att rättighetsöverlåtelsen innebär att en direkt koppling finns mellan tjänsten och tillhandahållens ersättning. Tjänsten ska därmed anses som omsatt och skattskyldighet enligt ML föreligger därför.

Skatteverket gör bedömningen att omsättningar vid finansiering av olika utvecklingsprojekt medför skattskyldighet för mervärdesskatt under förutsättning att varan eller tjänsten inte omfattas av något av de särskilda undantagen från skatteplikt. Inte heller omfattas symboliska motprestationer vars värde är försumbart eller inte alls står i rimlig relation till det betalda beloppet av skattskyldighet. I de fall motprestationens värde är försumbart eller inte står i

⁹¹ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Ibid.

rimlig relation till det betalda beloppet ses ersättningen från finansiären som gåva till den som söker finansiering och motprestation i detta läge ses som en tackgåva till finansiären. Skatteverket menar att det då inte kan antas att pengarna är en ersättning för varan eller tjänsten och en direkt koppling föreligger därmed inte vilket i sin tur innebär att omsättningskravet inte är uppfyllt vilket till sist innebär att det inte föreligger skattskyldighet enligt ML, 1 kap. 2 § ML och 2 kap. 1 § ML. I dessa fall kan det i stället bli aktuellt med uttagsbeskattning av den som ger gåvan.⁹⁵

För att uttagsbeskattning ska bli aktuellt krävs att förutsättningarna i 2 kap 2 § ML är uppfyllda. Dock anses inte uttagsbeskattning föreligga i de fall tackgåvan är av mindre värde, 2 kap. 2 § 2 st. ML. För att bedöma vad som anses med mindre värde i detta sammanhang har Skatteverket i sitt ställningstagande⁹⁶ skrivit att bedömningen ska ske utifrån den beloppsgräns som finns i IL avseende avdragsrätten för utgifter för representation och liknande ändamål. I 16 kap. 2 § IL framgår det att utgifter för representation inte får överstiga 90 kronor per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt. En tackgåva understigande 90 kronor måste därför tolkas som en gåva av mindre värde och ska därför inte omfattas av reglerna kring uttagsbeskattning. Skatteverket anser därför att en tackgåva vid Crowdfunding får jämföras med en reklamgåva, vilka är undantagen beskattning enligt ML.

För att uttag av tjänst ska bli aktuell måste tackgåvan ges för ett rörelsefrämmande ändamål. För att bedöma om den tackgåva som ges är för ett rörelsefrämmande ändamål ska en avvägning göras mellan den nytta som det egna företaget uppnår och den fördel som mottagaren får av tackgåvan. En sådan avvägning ska göras utifrån en samlad bedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. Vilka dessa omständigheter är och vilken vikt var omständighet har gentemot en annan framgår inte av Skatteverkets ställningstagande⁹⁷.

Vad gäller Crowdfunding vid insamling till välgörande ändamål anser Skatteverket att mottagaren av finansieringen i normalfallet inte omsätter någon vara eller tjänst till finansiären. Eventuella gåvor som ges är i regel symboliska vilket medför att den som mottagit inbetalningen inte ska anses ha omsatt gåvan. Enligt Skatteverket har en symbolisk motprestation i form av en vara eller tjänst som inte har något särskilt värde för den som

⁹⁵ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Ibid.

donerat pengarna. Priset på öppna marknaden är i normalfallet betydligt lägre än det inbetalade beloppet.⁹⁸

Beträffande den finansiella Crowdfundingen är Skatteverket tämligen klar i sitt ställningstagande. Skatteverket anger att varken utdelning eller ränta som finansiären får vid finansiell Crowdfunding medför skattskyldighet för mervärdesskatt.⁹⁹

7.1.2 Företag A med Projekt X, Crowdfunding

För att få en lite klarare bild av fenomenet Crowdfunding följer här ett exempel. Exemplet grundar sig på Företag A och utgår från Crowdfunding vid finansiering av utvecklingsprojekt.

Företag A åsyftar att utveckla Projekt X men har inte ett tillräckligt stort kapital för att genomföra sin utvecklingsplan. Företag A registrerar sig därför på en elektronisk plattform för att söka finansiering till Projekt X. Privatperson PP har tidigare hört talas om Projekt X och tycker att Projekt X är en fantastisk idé. Privatperson PP går in på den elektroniska plattformen och ser att Företag A behöver hjälp med finansieringen. Privatperson PP bestämmer sig för att engagera sig i finansiering för Projekt X. Som tack har Företag A lovat alla finansiärer en motprestation.

Om en motprestation från Företag A till Privatpersonen PP har en direkt koppling har en omsättning skett och skattskyldighet för företag A föreligger enligt ML. Detta förutsätter givetvis att Företag A är en beskattningsbar person enligt 4 kap. 1 § 1 st. 1 mening ML.

Sakfrågan är klar, finns det en direkt koppling ska varan eller tjänsten anses omsatt och skattepliktigt enligt ML föreligger. Oklart är dock bedömningsfrågan för när den direkta kopplingen anses föreligga.

För att en omsättning ska anses föreligga ska det finnas ett rättsligt förhållande där parterna avtalat om ersättning och motprestation i form av någon vara eller tjänst. Förpliktelserna ska således vara ömsesidiga och beroende av varandra.¹⁰⁰ Omsättning av vara samt omsättning av

⁹⁸ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

⁹⁹ Ibid.

¹⁰⁰ Mål C-246/08, Europeiska kommissionen mot Republiken Finland. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 29 oktober 2009.

tjänst är det svenska uttrycket. I Mervärdesskattedirektivet står det i stället leverans av vara respektive tillhandahållande av tjänst. Leverans av vara innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan. Härtill ska överföringen ge mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om hen var ägare till densamma.¹⁰¹ Begreppet leverans av varor är inte kopplade till det sätt på vilket äganderätten till de berörda varorna förvärvades.¹⁰² När pengar skänks och den summan inte motiveras av den motprestation de får utan i stället motiveras av subjektiva känslor så anses det inte finnas någon koppling mellan motprestationen och det skänkta beloppet.¹⁰³

Det föreligger således inget problem avseende den direkta kopplingen när motprestationen står i en rimlig proportion till den ersättning som betalats ut. Om ersättningen är det belopp som motprestationen är värderad till på den öppna marknaden är proportionen rimlig och en skattepliktig omsättning enligt ML föreligger. Detsamma gäller i de fall ersättningen är högre än marknadsvärdet. I de fall ersättningen är högre än marknadsvärdet torde också beskattningsunderlaget för motprestationen reflekteras av ersättningens storlek, 7 kap. 3 c § ML. Allt som säljaren har erhållit eller ska erhålla för en vara eller tjänst från köparen eller en tredje part förstås som ersättning. Här inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten. I de fall värdet på bytesvaran eller bytestjänsten inte skulle ingå i ersättningen skulle reglerna om erhållen ersättning strida mot neutralitetsprincipen.¹⁰⁴

Tillämpning ska nu ske på exempelföretaget Företag A:s motprestation till Privatperson PP för hens finansiering av Projekt X. Klart är att det inte går att säga en exakt summa för när en ersättning ska anses ha en direkt koppling till motprestationen. Däremot får den motprestation som tillgodoförs finansiären inte vara försumbar eller oproportionerlig i förhållande till den ersättning som givits. För att kunna ta ställning till om det finns en direkt koppling från ersättningen till motprestationen vid Crowdfunding hämtas inspiration från mål där EU-domstolen har tagit ställning till den direkta kopplingen. EU-målen har redogjorts för i avsnitt 6.2 ”Bidrag som är direkt kopplade till priset”.

¹⁰¹ Mål C-320/88, Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 8 februari 1990.

¹⁰² Mål C-78/12: «Evita-K» EOOD mot Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite. Domstolens dom (andra avdelningen) den 18 juli 2013.

¹⁰³ Mål C-16/93, R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 3 mars 1994.

¹⁰⁴ Prop. 2002/03:5, s. 107.

För att kunna ta ställning till om det föreligger en direkt koppling mellan den ersättningen Privatperson PP ger till Företag A och Företag A:s motprestation till Privatperson PP bör beaktas om bidraget har en inverkan på priset. För att bidraget ska anses ha en inverkan på priset ska bidraget särskilt utbetalas för att mottagaren ska leverera en bestämd vara eller tillhandahålla en bestämd tjänst. För att kunna fastställa en direkt koppling krävs det även att köparen av varan eller mottagaren av tjänsten erhåller en fördel till följd av det bidrag som beviljats.¹⁰⁵ Om ett företag får en ersättning för att finansiera sitt projekt bör ersättningen ha en inverkan på priset. Privatperson PP betalar ersättningen till Företag A med vetskapen att hen kommer få en bestämd motprestation. För att kunna fastställa en direkt koppling krävs vidare att Privatperson PP erhåller en fördel till följd av den ersättning som ges. Fördelen i exempelfallet torde kunna vara motprestationen som Företag A utlovar Privatperson PP. I de fall motprestationen är Projekt X är fördelen markant, i alla fall då ersättningen motsvarar marknadsvärdet på Projekt X eller mindre. Ersättningen ska i princip bidra till att Företag A kan sälja Projekt X till ett lägre pris än vad Företag A annars hade behövt göra. Det är dock inte nödvändigt att det belopp som ersättningen avser exakt motsvarar minskningen på priset på Projekt X, det räcker således att förhållandet mellan ersättningen och prisskillnaden är proportionerligt.¹⁰⁶

I de fall Projekt X är ett projekt för välgörande ändamål föreligger det ingen omsättning. Eventuella gåvor som ges som tack är som regel symboliska gåvor och motprestationen anses inte vara direkt kopplad till ersättningens storlek, skatteplikt enligt ML föreligger därmed inte. Ett annat skäl till att skatteplikt enligt ML inte föreligger är att mervärdeskatten är en konsumtionsskatt vilken förutsätter att det finns någon som konsumerar det som förvärvas.¹⁰⁷ En regelmässig konsumtion föreligger i och för sig, men konsumtionens värde motsvarar inte ersättningens storlek.

Att finansiell Crowdfunding inte utlöser skattskyldighet enligt ML följer av 3 kap. 1 § ML som reglerar den generella skatteplikten. Syftet är att skatteplikt ska träffa all omsättning av varor och tjänster som görs av en beskattningsbar person. Att låna ut pengar och därefter får

¹⁰⁵ Mål C-184/00, Office des produits wallons ASBL mot belgiska staten. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 22 november 2001.

¹⁰⁶ Prop. 2002/03, s. 59-62.

¹⁰⁷ Mål C-215/94, Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg. Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 februari 1996 och mål C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau. Domstolens dom (femte avdelningen) den 18 december 1997.

ränta för utlåningen är ingen omsättning av varor eller tjänster. Inte heller det faktum att motprestationen från det företag som söker finansiering är ägarandelar i företaget är en omständighet som utlöser skatteplikt enligt ML. Härtill finns det ett skrivet undantag i 3 kap. 9 § 3 st. 1 p. ML. Motsvarande artikel 135.1 f i Mervärdesskattedirektivet.

7.2 De elektroniska plattformarnas skattskyldighet för mervärdesskatt

Den elektroniska plattformen vid Crowdfunding har det huvudsakliga syftet att fungera som en mellanhand mellan finansiären och den som söker finansiering. Tidigare i uppsatsen har nämnts att det finns två typer av plattformar, aktiva och passiva. De aktiva plattformarna fungerar inte enbart som en mellanhand utan erbjuder även andra tjänster som bland annat olika analyser och riskkategoriseringar. De passiva plattformarna sköter enbart den administrativa processen för att investeringar ska kunna genomföras. De passiva plattformarna fungerar således endast som en mellanhand mellan finansiären och den som söker finansiering.¹⁰⁸

I sitt ställningstagande¹⁰⁹ har Skatteverket angett att de elektroniska plattformar ska beskattas utifrån de regler som gäller för de särskilda bestämmelserna om beskattningsland för elektroniska tjänster. Skatteverket skriver vidare att den elektroniska tjänst som tillhandahålls är en förmedling som medför skattskyldighet för mervärdesskatt utom i de fall tjänsten omfattas av undantaget från mervärdesskatt för förmedling av finansiella tjänster. För bedömning om den elektroniska plattformen ska omfattas av skatteplikt enligt ML ska en bedömning göras i varje enskilt fall.

Omsättning av tjänster till beskattningsbara personer regleras i 2 kap. 1 § 3 st. ML. Av vad som framgår skiljer sig inte omsättning av elektroniska tjänster från omsättning av annan tjänst. Definitionen av en elektronisk tjänst vid Crowdfunding ska utifrån Skatteverkets ställningstagande¹¹⁰ tas från 5 kap. 16 § 3 st. ML, de särskilda bestämmelserna om beskattningsland för elektroniska tjänster. Häri görs en uppräkningslista om vad som anses utgöra en elektronisk tjänst. Av punkt 1 framgår det att elektroniska tjänster omfattar tjänster såsom tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och

¹⁰⁸ Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414, s. 8.

¹⁰⁹ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

¹¹⁰ Ibid.

utrustning. Punkt 2-5 räknar upp ytterligare tjänster som ska ses som elektroniska tjänster, bland annat tillhandahållande av programvara, bilder, texter, musik, filmer och distansundervisningstjänster. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 56.1K Mervärdesskattedirektivet samt i direktivets bilaga II.

Den elektroniska tjänst som tillhandahålls är en förmedling som medför skattskyldighet för mervärdesskatt utom i de fall tjänsten omfattas av undantaget från mervärdesskatt för förmedling av finansiella tjänster. Undantaget för finansiella tjänster återfinns i 3 kap. 9 § ML. Motsvarande bestämmelser finns i kapitel 3 artikel 135.1 b-g och 137.1 a i Mervärdesskattedirektivet.

I artikel 135.1 i Mervärdesskattedirektivet framgår det vilka transaktioner som är undantagna från skatteplikt. Relevant för denna uppsats är transaktionerna i artikel 135.1 b-g. I artikel 137.1 i Mervärdesskattedirektivet framgår det bland annat att de transaktioner som avses i artikel 135.1 b-g är finansiella tjänster.

Artikel 135.1 c i Mervärdesskattedirektivet föreskriver ” *Förmedling av och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter samt förvaltning av kreditgarantier av den som beviljat kredit.* ” Här är begreppet *förmedling* av betydelse. Förmedling avser verksamhet av en mellanman som inte är part i den finansiella transaktionen.¹¹¹ Här kan tänkas att mellanmannen är den som möjliggör att parterna kommer i kontakt med varandra på så sätt som sker vid en elektronisk plattform. Detta skulle innebära att den (elektroniska)tjänst som den elektroniska plattformen tillhandahåller är ett sådant undantag som innebär att skattskyldighet för mervärdesskatt inte föreligger.

Att notera är att Skatteverket i sitt ställningstagande¹¹² skriver att den elektroniska tjänst som tillhandahålls är en förmedling som medför skattskyldighet för mervärdesskatt utom i de fall tjänsten omfattas av undantaget från mervärdesskatt för förmedling av finansiella tjänster. Detta innebär att tjänsten som den elektroniska plattformen tillhandahåller är skatteskyldig om den inte omfattas av undantaget för finansiella tjänster. En bedömning om skattskyldighet enligt ML föreligger eller inte ska göras i varje enskilt fall.

¹¹¹ Mål C-235/00, Commissioners of Customs & Excise mot CSC Financial Services Ltd. Domstolens dom (femte avdelningen) den 13 december 2001.

¹¹² Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

8 Egna reflektioner och sammanfattning

För att uppnå ett helt likformigt och neutralt mervärdesskattesystem krävs att alla varor och tjänster är skattepliktiga till mervärdesskatt. Så är inte fallet. Mervärdesskatten består av ett antal undantag, men för att bibehålla en neutralitet är dessa undantag relativt få och bedömningen för om en omsättning av vara eller ett tillhandahållande av tjänst är undantaget mervärdesskatteplikt sker i regel väldigt restriktivt.

Syftet är att skatteplikt ska träffa all omsättning av varor och tjänster som görs av en beskattningsbar person. Som redan är nämnt är sakfrågan för skattskyldighet för företag som söker finansiering vid utlovade motprestationer relativt klar. En ersättning och en utlovad motprestation vid Crowdfunding skiljer sig inte från någon annan omsättning av vara eller tillhandahållande av tjänst.

Syftet med uppsatsen är bland annat att utreda vilka samband som måste vara uppfyllda för att en direkt koppling ska anses föreligga. Till min hjälp har jag analyserat EU-mål gällande den direkta kopplingen. Av vad som har framkommit, vilket i sig kan tyckas självklart, är att bedömningen om en direkt koppling föreligger eller inte måste ske i varje enskilt fall. Det går inte att bestämma vad som är en direkt koppling eller inte utan att veta under vilka förutsättningar ersättningen och motprestationen har givits.

Jag anser att Skatteverket har varit tydliga i sitt ställningstagande¹¹³ vad gäller sakfrågan vid skattskyldighet för företag som söker finansiering vid utlovade motprestationer vid Crowdfunding. I de fall den som finansierar ett projekt får en villkorad motprestation i form av en vara eller en tjänst från det företag som sökt finansieringen så är det en omsättning för företaget som får pengarna under förutsättning att det finns en direkt koppling mellan leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten och den ersättning som betalas. I början av mitt arbete tyckte jag att Skatteverket var otydliga med vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att en direkt koppling skulle anses föreligga. Nu i slutet av mitt arbete kan jag förstå Skatteverkets ”otydlighet”. Som tidigare nämnts måste bedömningen avseende om en direkt koppling föreligger eller inte ske utifrån varje enskilt fall. Att i ett ställningstagande från Skatteverket räkna upp alla tänkbara situationer är således omöjligt. Som svar på uppsatsens första frågeställning ska jag försöka ge ett tydligare svar än vad

¹¹³ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

Skatteverket gjort. För att en direkt koppling ska anses föreligga krävs en omsättning. Omsättningen ska bygga på en avtalad prestation och motprestation vilka ska stå i rimlig proportion till varandra. Vad som är rimlig proportion måste avgöras i varje enskilt fall. Vägledning kan dock hämtas från motprestationens marknadsvärde i de fall ett marknadsvärde finns. Vad som är klart och som även Skatteverket i sitt ställningstagande¹¹⁴ tydligt har redogjort för är att en direkt koppling inte föreligger vid Crowdfunding för insamling av välgörande ändamål och finansiell Crowdfunding.

Uppsatsens andra frågeställning är att utreda hur de elektroniska plattformarna ska beskattas. I Skatteverkets ställningstagande¹¹⁵ står det att de elektroniska plattformarna är en sådan elektronisk tjänst som omfattas av de särskilda bestämmelserna om beskattningsland för elektroniska tjänster. Skatteverket skriver vidare att den elektroniska tjänst som tillhandahålls är en förmedling som medför skattskyldighet utom i de fall tjänsten omfattas av undantaget från mervärdesskatt för förmedling av finansiella tjänster.

Jag anser att Skatteverkets ställningstagande¹¹⁶ avseende skattskyldighet för den tjänst som den elektroniska plattformen tillhandahåller är begränsad då en konkret vägledning saknas. I klartext förstår jag ställningstagandet¹¹⁷ som att tjänsten är skattepliktig om inte något undantag är tillämpligt. I mina ögon är det en självklarhet i mervärdeskattningsvärlden och dess neutralitet. Alla varor och tjänster ska i så stor omfattning som möjligt omfattas av skatteplikt. Att Skatteverket väljer att tydliggöra denna självklarhet i ett ställningstagande i stället för att ge exempel på när en tjänst som tillhandahålls via en elektronisk plattform vid Crowdfunding är undantaget skatteplikt är för mig en gåta. Enligt min uppfattning kan den elektroniska plattformen undantas skatteplikt enligt ML i till exempel de fall när den är en aktiv part i finansieringen. Skatteverkets ställningstagande¹¹⁸ är i sak inte fel, men enligt min uppfattning skulle ställningstagandet vinna på att ha en högre konkretiseringsgrad.

¹¹⁴ Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

¹¹⁵ Ibid.

¹¹⁶ Ibid.

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Ibid.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Regeringens propositioner (Prop.)

Prop. 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt m.m.

Prop. 1991/92:50 om sänkning av mervärdeskatten på vissa varor och tjänster, m.m.

Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag.

Prop. 2002/03:5 vissa mervärdesskattefrågor, m.m.

Prop. 2007/08:25 förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor.

Prop. 2008/09:62 F-skatt är fler.

Prop. 2012/13:124 begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen.

Offentligt tryck från EU

Opinion Investment-based crowdfunding, 18 december, Esma/2014/1378.

Opinion of the European Banking Authority on lending-based crowdfunding, EBA/Op/2015/03.

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter.

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

Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Samt dess bilaga II.

The Report of The Fiscal and Financial Committee and The Report of The Sub-Groups A, B and C, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam 1963 (ABC-rapporten 1963).

Övrigt offentligt tryck

Finansinspektionen

Finansinspektionen Gräsrotsfinansiering i Sverige – en kartläggning, dnr. 15-17414.

Skatteverket

Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2013.

Skatteverkets ställningstagande 2016-05-20, dnr 131 221169-16/111.

Rättspraxis

Avgöranden från EU-domstolen

Mål C-268/83, D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën. Domstolens dom (andra avdelningen) den 14 februari 1985 och mål 50/87, Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken. Domstolens dom den 21 september 1988.

Mål C-320/88, Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 8 februari 1990.

Mål C-186/89: W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 4 december 1990.

Mål C-20/91, Pieter de Jong v Staatssecretaris van Financiën. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 6 maj 1992.

Mål C-16/93, R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 3 mars 1994.

Mål C-215/94, Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg. Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 februari 1996.

Mål C-317/94, Elida Gibbs Ltd mot Commissioners of Customs and Excise. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 24 oktober 1996.

Mål C-230/94, Renate Enkler mot Finanzamt Homburg, REG 1996 s. I-4517.

Mål C-384/95, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau. Domstolens dom (femte avdelningen) den 18 december 1997.

Mål C-346/95, Elisabeth Blasi mot Finanzamt München I. Domstolens dom (femte avdelningen) den 12 februari 1998.

Mål C-43/96, Europeiska kommissionen mot Franska republiken. Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 18 juni 1998.

Mål C-338/98, Europeiska kommissionen mot Konungariket Nederländerna. Domstolens dom (femte avdelningen) den 8 november 2001.

Mål C-184/00, Office des produits wallons ASBL mot Belgiska staten. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 22 november 2001.

Mål C-235/00, Commissioners of Customs & Excise mot CSC Financial Services Ltd. Domstolens dom (femte avdelningen) den 13 december 2001.

Mål C-353/00: Keeping Newcastle Warm Limited mot Commissioners of Customs and Excise. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 13 juni 2002.

Mål C-137/02, Finanzamt Offenbach am Main-Land mot Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR. Domstolens dom (femte avdelningen) den 29 april 2004.

Mål C-246/08, Europeiska kommissionen mot Republiken Finland. Domstolens dom (tredje avdelningen) den 29 oktober 2009.

Mål C-78/12: «Evita-K» EOOD mot Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» - Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite. Domstolens dom (andra avdelningen) den 18 juli 2013.

Litteratur

Derlén, Mattias, Ingmanson, Staffan, Lindholm, Johan, EU-rätt, första upplagan, Liber, Malmö, 2010.

Dresner, Steven, Crowdfunding: a guide to raising capital on the internet, första upplagan, John Wiley & Sons, Incorporated, 2014.

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, Melz, Peter, Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, fjärde upplagan, Norstedts juridik AB, Stockholm, 2014.

Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, tredje upplagan, Lustus, Uppsala, 2013.

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation, andra upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2007.

Sonnerby, Mikaela, Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet, första upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2010.

Övriga källor

Karnovkommentar avseende 2 kap. 2 § 1 st. 2 p. ML, punkt 75 av Björn Westerberg.

Bilagor

Bilaga 1, Principskiss Crowdfunding.

Bilaga 1

Principskiss Crowdfunding

