

Mervärdesskatt och balanserade termiska nät

Value added tax on balanced thermal grids

Elin Areström

Bedömare: Jesper Johansson

Handledare: Jan Kellgren

Examinator: Anders Holm

Sammanfattning

I takt med att nya samhällsföreteelser utvecklas uppkommer samtidigt frågor om hur dessa relaterar till gällande rätt. Fokus i denna uppsats är att utreda i vilka fall så kallade affärer inom den nya tekniska samhällsföreteelsen *balanserade termiska nät* (BTN) är skattepliktiga för mervärdesskatt, vilka undantag som finns samt övriga mervärdesskatterättsliga svårigheter som BTN kan tänkas aktualisera.

Tekniken i BTN bygger på att termisk energi balanseras mellan byggnader, genom vatten, utefter deras momentana behov. Dessa affärer, som energiutbytena utgör, kan ske mellan såväl företag som privatpersoner. Vilken part som agerar köpare respektive säljare kan således skifta över tid baserat på byggnadernas värme profiler. Denna uppsats har emellertid avgränsats till att behandla frågan om etablerade BTN med ett begränsat antal parter vilka själva äger näten.

Utifrån analyskapitlet dras slutsatsen att svaret om mervärdesskatteplikt råder eller ej inte är givet för alla affärer inom ett etablerat BTN. Emellertid kan det sägas att det generellt sett råder skatteplikt för mervärdesskatt för affärerna, förutsatt att ersättning utges, antingen i form av pengar eller genom byten av energi. Likväl återfinns undantag för bland annat de fall där omsättning understiger 30 000 kronor under beskattningsåret och två år innan enligt 9d kap. 1 § ML. Undantag råder även för situationer där ersättning inte utges på grund av att energin ges bort. Emellertid leder detta faktum till att avdragsrätt även råder i alla scenarion i vilka skatteplikt för mervärdesskatt råder, utom i fall där det är privatpersoner som köpt energi för att nyttja i en stadigvarande bostad enligt 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML. Syftet med mervärdesskatten är att träffa all konsumtion och att affärer i ett BTN då, generellt sett, inte skulle vara skattepliktiga strider mot det syftet, vilket ger att slutsatsen är rimlig. Det hade även stridit mot neutralitetsprincipen samt syftet att motverka påverkan på konkurrensen, ifall mervärdesskatt inte hade utgått på affärer inom ett BTN, eftersom det gör det på andra former av energiförsörjning.

Flertalet andra mervärdesskatterättsliga frågor uppstår även relaterat till etablerade BTN. En stor del av dessa och dess problematik, vilket lyfts i uppsatsen, ligger emellertid i det faktum att samtliga parter kan agera både köpare och säljare och därmed intar positioner de inte tidigare haft. Lagstiftningen idag är nämligen inte optimalt utformad för att slutkonsumenter själva även ska sälja det som konsumeras på ett sådant sätt som sker inom ett BTN. Således är det önskvärt med en viss översyn av mervärdesskattelagstiftningen så att förutsebarheten för situationer likt BTN ökar.

Förkortningar

A.a.s.	Anfört arbete sidan
Art.	Artikel
A.st.	Anfört ställe.
BTN	Balanserade termiska nät
EU	Europeiska unionen (tidigare Europeiska Gemenskapen)
f.	Och följande sida
ff.	Och följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)
Kap.	Kapitel
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
p.	Punkten
prop.	Proposition
s.	Sida
st.	Stycke
SN	Skattenytt
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning

Innehåll

1. Inledning	1
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Problemformuleringar	2
1.4 Metod och material	2
<i>1.4.1 Rättsdogmatisk metod</i>	2
<i>1.4.2 Tillämpningen av soft law</i>	4
<i>1.4.3 Material om BTN</i>	4
1.5 Avgränsning.....	6
1.6 Disposition.....	7
2. Balanserade termiska nät som affärsmodell och teknik	9
2.1 Inledande om kapitel två.....	9
2.2 Vad är BTN?.....	9
2.3 Tekniska aspekter	10
2.4 Vad skiljer BTN från traditionell fjärrvärme och fjärrkyla?	11
2.5 Affärsmodeller för BTN – en översikt	11
3. Mervärdesskatt	13
3.1 Inledande om kapitel tre	13
3.2 Mervärdesskattens syfte	13
3.3 Mervärdesskattens grundpelare	14
3.4 Rekvisitet skattepliktig omsättning	14
<i>3.4.1 Omsättning</i>	14
<i>3.4.2 Vara eller tjänst?</i>	17
<i>3.4.3 Uttag</i>	17
<i>3.4.4 Byten</i>	19
<i>3.4.5 Ett eller flera tillhandahållanden</i>	20
<i>3.4.6 Skatteplikt</i>	22
<i>3.4.7 Skattesats och beskattningsunderlag</i>	23
3.5 Avdragsrätt	24
<i>3.5.1 Allmänt om avdragsrätt</i>	24
<i>3.5.2 Undantag från avdragsrätt</i>	25
3.6 Rekvisitet inom landet	26
<i>3.6.1 Allmänt om omsättningsland</i>	26

3.6.2 Särskilda regler om omsättningsland för värme och kyla	26
3.7 Rekvisitet beskattningsbar person i denna egenskap.....	27
3.7.1 Beskattningsbar person	27
3.7.2 Ekonomisk verksamhet.....	29
3.7.3 Vem är skattskyldig?.....	32
4. BTN i praktiken - exemplifierande typfall.....	33
4.1 Inledande om kapitel fyra	33
4.2 Typfall A – Affärer mellan två privatpersoner	33
4.3 Typfall B – Affärer mellan två företag	33
4.4 Typfall C – Affärer mellan flera parter i olika rättsliga former.....	33
5. Hur relaterar affärerna i ett etablerat BTN till den svenska mervärdesskatterätten?	35
5.1 Inledande om kapitel fem	35
5.2 Hur relaterar BTN till mervärdesskattesystemet idag?.....	35
5.2.1 En kort jämförelse med produktion av el genom solcellsanläggningar	35
5.2.2 BTN och rekvisiten skattepliktig omsättning inom landet	36
5.2.3 Rekvisitet beskattningsbar person i denna egenskap och BTN	38
5.3 Affärer mellan två privatpersoner.....	40
5.4 Affärer mellan två företag	41
5.5 Affärer mellan flera parter i olika rättsliga former	42
5.6 Vilka övriga mervärdesskatterättsliga svårigheter kan BTN aktualisera?.....	44
6. Avslutande reflektioner	48
Källförteckning.....	50

1. Inledning

1. 1 Problembakgrund

Under de senaste åren har kunskapen och medvetenheten om hur miljön och klimatet påverkas av växthusgaser och utsläpp blivit allt större i samhället. Detta faktum har i sin tur lett till en ökad strävan efter att effektivisera användningen av redan existerande resurser, med hjälp av nya tekniska lösningar och affärsmodeller. Ett exempel på en sådan ny teknisk lösning är vad som benämns balanserade termiska nät (BTN).¹ BTN bygger på idén om att energianvändning kan effektiviseras genom att balansera flöden av termisk energi, i form av vatten, mellan byggnader i ett nät, exempelvis en datorhall och ett flerfamiljshus, på ett sådant sätt att förlusten av energi minskas liksom behovet av tillförsel av ny energi.² Emellertid sker affärer inom ramen för ett BTN inte nödvändigtvis via de traditionella parter på energimarknaden vi är vana vid, i form av energibolag och konsumenter.³ Utbyten av energi kan istället ske direkt mellan byggnader, vilka kan ägas av såväl två privatpersoner, som två företag.⁴

Till följd av att BTN som affärsmodell är ny, har den varken beaktats vid lagstiftningsarbete eller i andra rättskällor inom något rättsområde. Att företeelsen inte har beaktats ger emellertid upphov till en viss problematik, eftersom det därmed inte är klarlagt hur rättsliga frågor relaterade till BTN ska hanteras. Exempelvis uppkommer frågeställningen som denna uppsats ämnar utreda, hur ett etablerat BTN förhåller sig till den svenska mervärdesskattelagstiftningen. Mervärdesskatt ska, som bekant, betalas vid omsättning som sker av varor eller tjänster, inom landet, som är skattepliktiga och som omsätts av en beskattningsbar person enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. mervärdesskattelagen (1994:200) (ML). Frågan är om affärerna som sker inom ett etablerat BTN uppfyller dessa rekvisit och hur energiutbytena i övrigt relaterar till den svenska mervärdesskatten.

¹ Cerin, Jacobson, *Balanserade termiska nät (BTN)*, Linköpings universitet.

² Termisk energi, värme, är en form av energi som finns i ett system och med begreppet energi avses framöver i uppsatsen endast termisk energi. Allmänt ska det ska dock noteras att energi totalt sett är konstant i ett system, ny energi kan varken skapas eller förintas enligt energiprincipen. Däremot kan energi omvandlas vilket är det som sker i ett BTN. När begreppet "ny" energi används avses energi som är ny för systemet, inte att ny energi har skapats eftersom det ej är möjligt. Se: Nationalencyklopedin, energi.

³ Ett exempel på ett demonstrationsprojekt av en modell likt BTN är E.ON:s Ectogrid i samarbete med Lunds universitet och Medicon Village vilka innehar ett stort antal patent inom området. Ett projekt som bland annat Statens energimyndigheten bidragit till. Se: E.ON Sverige AB (2019), *Lokal konsumtionsenhet för konsumtion av termisk energi och lokal genereringsenhet för generering av termisk energi för ett distributionssystem för termisk energi* SE3371515; Ectogrid, *E.ON is building the world's first Ectogrid at Medicon Village*, Ectogrid powered by E.ON, 2019, Vetenskapsrådet, *Ectogrid - Delad energi för ett hållbarare samhälle, nytta och optimering av lokala energiöverskott* samt Vetenskapsrådet, *Ectogrid, att skapa värden av delade och balanserade energiflöden*.

⁴ Ett annat exempel på ett projekt likt BTN är SENS Sustainable Energy Solutions AB vilka har en teknik de benämner som "kalla nät". SENS, *Kallt nät och Energilager*, SENS Sustainable Energy Solutions AB.

1.2 Syfte

Det huvudsakliga syftet med denna uppsats är att utreda och kartlägga det mervärdesskatterättsliga rättsläget för de affärer som sker inom ramen för ett etablerat BTN, i Sverige. Eftersom området är outforskat, ur ett rättsvetenskapligt perspektiv, är ett uttömmande svar på frågeställningarna inte det som eftersträvas. Istället är målsättningen att få en bild av det gällande rättsläget samt att lyfta eventuella svårigheter, som är eller kan bli, hänförliga till BTN i praktiken med utgångspunkt i exemplifierande typfall.

1.3 Problemformuleringar

- I vilka fall är de affärer som sker inom ramen för ett etablerat BTN skattepliktiga för mervärdesskatt och vilka undantag kan tänkas föreligga?
- Vilka övriga mervärdesskatterättsliga svårigheter kan komma att aktualiseras relaterat till ett etablerat BTN?

1.4 Metod och material

1.4.1 Rättsdogmatisk metod

Medel, material och metod måste stå i ett rationellt, fungerande inbördes samband.⁵ I denna uppsats tillämpas av den anledningen en rättsdogmatisk metod. Syftet med en rättsdogmatisk metod har förklarats som att det är att lösa rättsliga frågor genom tillämpning av rättsregler.⁶ Den rättsdogmatiska metodens syfte har även sagts vara att beskriva gällande rätt utifrån allmänt accepterade rättskällor och att metoden är dogmatisk på så sätt att den anger vilket material som är relevant.⁷ Metoden används således för att utreda och klargöra gällande rätt, vilken appliceras på ett etablerat BTN för att uppnå uppsatsens syfte och besvara frågeställningarna. En rättsdogmatisk metod uppställer därtill ett krav på förankring i de, för metoden, accepterade rättskällorna. Dessa återfinns i Sverige i en normhierarki, som utgörs av författningar i form av lagar och förordningar, förarbeten, praxis, samt doktrin.⁸

Följaktligen är utgångspunkten i denna uppsats, enligt den valda metoden, de allmänt accepterade rättskällorna. Emellertid är den svenska mervärdesskatterätten harmoniserad med den Europeiska unionens (EU),⁹ genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt

⁵ Kaldal, Sjöberg, *Vetenskapskrav på uppsatser i rättsvetenskap – handfasta tips*, s.32.

⁶ Kleineman, *Rättsdogmatisk metod* i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, s.21.

⁷ Sandgren, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 2018, s. 49.

⁸ Bernitz, *Introduktion* i: Bernitz m.fl., *Finna rätt - juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s.30–32, Kleineman, *Rättsdogmatisk metod* i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, s. 29.

⁹ I uppsatsen används EU även för tiden innan Lissabonfördraget.

system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), enligt art. 113 FEUF.¹⁰ Harmoniseringen innebär att ML ska tolkas mot bakgrund av EU-rätten,¹¹ på så sätt att målen och syftet med EU-rätten uppfylls,¹² så kallad EU-konform tolkning.¹³ EU-rätt har även företräde framför nationell rätt, samt direkt effekt, vilket innebär att rättsregler kan läggas till grund för en direkt prövning om de antagits på gemensam europeisk nivå.¹⁴ Av denna anledning beaktas även EU-rättsligt material i denna uppsats i den mån det krävs.

Således leder valet av metod till att ML och mervärdesskattedirektivet är de rättskällor som står i fokus i uppsatsen. Vid tolkning av dem används främst en lexikalisk tolkningsmetod, men även en ändamålsorienterad lagtolkning, i vilken en regels ändamål först fastställs, för att sedan tillämpas på ett sådant sätt att ändamålet förverkligas.¹⁵ Emellertid är författningstext i sig inte alltid fulländad utan kan behöva tolkas, i sådana fall kan stöd till tolkning hämtas ur andra rättskällor i normhierarkin.¹⁶ Likväl är såväl ML som mervärdesskattedirektivet lagstiftningar som utkom för relativt länge sedan, vilket bör beaktas vid tillämpning av såväl lagstiftningarna som förarbetena till dem. Förarbeten kan nämligen förlora sitt värde med åren, till följd av att förhållanden och praxis utvecklas och förändras. Därmed kan viss försiktighet behöva iakttas vid tillämpning av förarbeten och vilken betydelse de tillmäts.¹⁷ Emellertid torde inte den omständigheten att förarbeten kan få minskad betydelse påverka uppsatsens vetenskapliga värde, förutsatt att detta faktum beaktas.

För tolkning av ML och mervärdesskattedirektivet används därtill mervärdesskatterättslig doktrin. Doktrin kan nämligen ha två skilda funktioner och således tillämpas av två anledningar. För det första kan doktrin användas för att orientera sig i juridiskt material, för det andra är det en egen ”rättskälla” som har en självständig betydelse. Dess självständiga betydelse ligger främst i förmågan att utveckla rättsliga resonemang samt förmågan att övertyga. Exempelvis använder sig domstolar av doktrin i domskäl.¹⁸ Emellertid ska även doktrin, liksom förarbeten, läsas med åtanke om att den kan ha åldrats, alternativt att förutsättningarna kan ha ändrats, vilket dock inte innebär

¹⁰ Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

¹¹ C-106/89 Marleasing.

¹² Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen.

¹³ Henkow, *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, s. 16.

¹⁴ Principen om direkt effekt fastslogs i mål 26/62 Van Gend & Loos och principen om företrädesrätten i mål 6/64 Costa mot E.N.E.L.

¹⁵ Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag - med särskild inriktning på användning av förarbeten*, s. 125, 129.

¹⁶ Kleerup, Kristoffersson, Öberg, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 26–28.

¹⁷ Bernitz, a.a.s. 31.

¹⁸ Bernitz, a.a.s. 32.

att den förlorat sitt värde.¹⁹ Slutligen har vid urvalet av doktrin främst verkens aktualitet ur en tidsaspekt beaktats, samt författarnas ställning inom mervärdesskatteområdet.

1.4.2 Tillämpningen av soft law

Utöver rättskälleläran tillämpas i uppsatsen även material i form av Skatteverkets rättsliga vägledningar och ställningstaganden, så kallad "soft law".²⁰ Valet av en rättsdogmatisk metod hindrar nämligen inte att sådant material används i en författares argumentation, trots kravet på förankring i accepterade rättskällor.²¹ Likaså har det på senare tid lyfts fram att rättskälleläran inte nödvändigtvis är begränsad till vad som fram till nu, har sagts vara de accepterade rättskällorna. Exempelvis har Kleineman visat på det faktum att rättskälleläran kan vara dynamisk, genom att en källa som har svagt, eller inget stöd, i normhierarkin upphöjs av Högsta domstolen i ett domskäl och på så sätt får en ökad betydelse.²²

Även Sandgren har lyft det faktum att rättskälleläran har gått från att vara statisk, till att på senare tid ha utvidgats. Numera torde, enligt Sandgren, ytterligare material även omfattas av läran. Mer specifikt sådant material som påverkar tillämpningen av traditionella rättskällor och därmed har en plats i rättsvetenskapliga arbeten, likt soft law och icke bindande regler som myndigheter såsom exempelvis Skatteverket utfärdar.²³ Ett exempel som visar på att utvidgning skett är det faktum att allmänna rekommendationer från myndigheter beaktas i praxis, fastän de inte är rättsligt bindande.²⁴ Således borde en tillämpning av soft law i uppsatsen inte utgöra ett problem.

1.4.3 Material om BTN

Som tidigare nämnt saknas definitioner och diskussion av BTN i författningstext, precis som fall rörande andra nya samhällsföreteelser, likt exempelvis vissa frågor relaterade till delningsekonomi.²⁵ Därmed fordras material utanför rättskälleläran för att ha möjlighet att förklara företeelsen. Ett sådant avsteg bör emellertid vara accepterat, även om det innebär att material utanför det uttalat accepterade materialet inom ramen för en rättsdogmatisk metod tillämpas, eftersom materialet endast används för att beskriva en företeelse. Till följd därav påverkas inte den rättsliga argumentationen. Likväl skulle kritik kunna riktas mot precis detta faktum, att det saknas

¹⁹ Vogel, *Den juridiska litteraturen*, i Bernitz m.fl., a.a.s. 188.

²⁰ Kaldal, Sjöberg, a.a.s.31.

²¹ Jareborg, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004 s. 4.

²² Kleineman, a.a. s. 33.

²³ Sandgren, a.a.s.45 f.

²⁴ Warnling-Nerep, *Rättsordningen*, i Bernitz m.fl., s. 50.

²⁵ Se exempelvis Kristoffersson som belyser skatterättsliga problem relaterade till delningsekonomin i artikeln *Tax issues in the sharing economy*, SN 2019 s. 709, samt Skatteverkets rapport 131 129 651–16/113 *Delningsekonomi*.

rättsvetenskaplig forskning inom området, vilket försvårar anknytning till etablerad forskning. En sådan avsaknad av anknytning skulle däremot kunna anses påverka den vetenskapliga standarden på uppsatsen. Samtidigt betyder inte avsaknaden av forskning inom ett område att det inte går att nå vetenskaplighet, utan lagtolkningen i sig är alltjämt vetenskaplig. Dock med en mer ändamålsinriktad tolkning relaterad till BTN som samhällsföreteelse. Likaså är det orimligt om avsaknaden av tidigare rättsvetenskaplig forskning ska stå i vägen för ett arbete likt denna uppsats. Det orimliga kan demonstreras med en jämförelse med medicinsk forskning, för även om det är okänt varför vissa sjukdomar uppstår, betyder inte det att forskning inte kan ske. Saknas information tillämpas istället det som redan är känt för att nå framsteg, vilket även är det tillvägagångssätt som tillämpas i denna uppsats. Uppsatsens ambition och värde, vetenskapligt sett, är därmed att se hur gällande rätt relaterar till en ny företeelse och affärsmodell i form av BTN, istället för att likt andra fall analysera gällande rätt med syfte att till exempel finna brister.²⁶

Beträffande material om BTN finns emellertid inte särskilt mycket skrivet överhuvudtaget. Det finns troligen flera orsaker till detta, exempelvis att företeelsen är relativt ny eller möjligen att delar av tekniken är patenterad. Även om information därmed kan hämtas från exempelvis en patentansökan, är de ansökningar som finns i det aktuella fallet för denna uppsats alltigenom tekniska. Detta faktum, att ansökningarna endast är tekniska, kan göra det svårt att skapa material som gällande rätt sedan kan appliceras på, eftersom det till exempel saknas tydliga beskrivningar av parter. Information har därför hämtats från de källor som finns som beskriver BTN som företeelse på ett mer allmänt sätt, vilket främst är tidningsartiklar samt webbsidor om demonstrationsprojekt.²⁷ Det kan anses vara subjektivt att endast använda material från några få parter och hade uppsatsens ämne ej varit tekniskt, utan till exempel politiskt, hade troligen en eller få källor ej varit lämpligt. Emellertid torde det inte ha någon avgörande påverkan på utgången i denna uppsats, eftersom materialet uteslutande används för att förklara tekniska aspekter av BTN. Likafullt kan en negativ faktor med det begränsade materialet vara att BTN odelat framställs som positivt, eftersom det sannolikt ligger i företagets intresse att inte visa på eventuella nackdelar. Läsaren bör därför ha det i åtanke, såväl såsom det faktum att andra varianter av BTN som skiljer sig från den fakta som presenteras kan komma att utvecklas och användas i framtiden.

²⁶ Liknande metod och angreppssätt har använts i andra arbeten. Se exempelvis Karlsson, Kellgren, Kristofferson, *Funktionsförsäljning och beskattning*, SN 2019 s. 46.

²⁷ Uppsatsen skrevs under hösten 2019 till våren 2020 och därmed utgås från materialet som publicerats fram till dess.

Sammanfattat kan det, till följd av ovanstående resonemang, konstateras att det som särpräglar uppsatsens metod, jämfört med vad som ofta är fallet med rättsdogmatisk forskning på etablerade områden, är att en särskild förklaring av den tekniska affärsmodellen i fokus med hjälp av icke rättsligt material erfordras. Det saknas även rättskällor som tydligt reglerar BTN, exempelvis rättspraxis, vilket leder till att utgångspunkten för analysen är mervärdesskatterättsliga grunder. Det resulterar även i en mer grundläggande genomgång av mervärdesskatt än vad som, eventuellt, vanligtvis presenteras i en masteruppsats. Likväl ska det till sist sägas att uppsatsen är baserad på källor och metod, vilket leder till att den bör anses vara vetenskaplig.²⁸

1.5 Avgränsning

BTN som företeelse aktualiserar frågor inom många rättsområden. Beaktat uppsatsens syfte avgränsas dock mot mervärdesskatt; andra skatterättsliga aspekter utelämnas därmed. Andra rättsliga områden inom vilka BTN kan aktualisera frågor behandlas därmed inte, exempelvis redovisningsrättsliga frågor och fastighets- och äganderättsliga frågor, vilka kan uppstå vid förläggandet av nya nät. Det innebär att den likafullt intressanta frågan hur fakturering av energiförbrukningen i ett BTN ska utföras, ej diskuteras i någon större mån även om den innehåller flertalet relevanta aspekter. Exempelvis om fakturering ska ske brutto- eller netto, det vill säga, ska hela den faktiska förbrukningen faktureras alla parter eller ska endast skillnaden mellan parterna faktureras. Till exempel kan situationen efter ett år vara sådan att den faktiska förbrukningen varit identisk mellan parterna, eller att det endast skiljer en liten mängd vatten, hur ska det hanteras? Även frågan om hur ofta fakturering ska ske är en relevant fråga, eftersom det kan ske flera transaktioner varje dag. Trots det avgränsas det från dessa frågor i denna uppsats.

I typfallen, samt uppsatsens mer analyserande del i stort, förutsätts det även att de aktuella parterna själva äger nätet. I praktiken är det nämligen ett tänkbart scenario att exempelvis ett företag eller en kommun istället äger nätet och distribuerar energi på så sätt, likt de alternativa energiförsörjningsmetoderna vi har idag. Skillnaden i ett sådant scenario blir dock att den energi som levereras distribueras mellan byggnaderna, istället för från en fjärrvärmecentral. Emellertid skulle det förmodligen likna de konstellationer som finns idag, där hanteringen av mervärdesskatt är klar.

Alla typfallen, och uppsatsen i stort, utgår även från situationen med ett etablerat BTN. Det innebär att övergången, samt transaktioner relaterade till en sådan, exempelvis en eventuell avdragsrätt vid

²⁸ Sandgren, a.a.s. 111.

installation av nät och värmepumpar, till ett BTN från annan form av energiförsörjning inte diskuteras närmare.

Det är även möjligt att ett BTN omfattar gränsöverskridande handel, dock är det troligen en mer marginell företeelse eftersom syftet med ett BTN är att använda närliggande byggnader. Av den anledningen avgränsas i denna uppsats till att all omsättning förutsätts ske inom Sverige.

Till sist är denna uppsats rättsvetenskaplig, även om det är intressant utelämnas därmed andra aspekter såsom de ekonomiska eller miljömässiga. Likaså utelämnas de tekniska aspekterna av BTN, utöver den del de används till för att förklara BTN som företeelse.

1.6 Disposition

Denna uppsats är disponerad på så sätt att en referensdel, bestående av fyra kapitel, följs av en mer analytisk del. Initialt hanteras därför i det andra kapitlet en översiktlig teknisk förklaring av vad BTN är, hur ett sådant är tänkt att fungera i praktiken samt en översikt av möjliga affärsmodeller. Förklaringen ges dels för att ge en förklaring till läsaren, dels för att det i senare kapitel i uppsatsen ska kunna ske en applicering av den gällande rätten på exemplifierande typfall baserade på tekniken bakom BTN.

I det tredje kapitlet behandlas den svenska mervärdesskattens grunder och syfte enligt den valda, rättsdogmatiska metoden. Varje avsnitt i kapitlet, med undantag för de två första, avslutas även med en kortare diskussion om hur avsnittets information relaterar till affärer inom ett etablerat BTN. Diskussionen leder till att vissa frågor, för vilka ingen större utläggning fordras utan huvudfallet är relativt enkelt, besvaras direkt i kapitel tre för att sedan inte diskuteras djupare. Samtidigt framhävs endast andra frågor, för att sedan utvecklas i senare kapitel i uppsatsen.

I det fjärde kapitlet återfinns de exemplifierande typfallen, vilka ämnar motsvara hur BTN i realiteten används, eller kan komma att användas i praktiken.

I det femte kapitlet genomförs en analys med utgångspunkt i de slutsatser som kunnat dras i kapitel tre om gällande rätt och BTN som företeelse i stort, därefter appliceras gällande rätt på de givna typfallen i kapitel fyra. Kapitlet avslutas med uppslag och förslag på fler frågor gällande vilka övriga mervärdesskatterättsliga svårigheter, vilka inte diskuterats i någon vidare utsträckning i denna uppsats, BTN som samhällsföreteelse aktualiserar och som därmed kan läggas till grund för framtida forskning.

Det sjätte kapitlet avslutar uppsatsen med några avrundande slutsatser och reflektioner. Till sist återfinns källförteckning. Varje kapitel, med undantag för detta första, inleds med en kortare introduktion till kapitlet och dess innehåll.

2. Balanserade termiska nät som affärsmodell och teknik

2.1 Inledande om kapitel två

Kapitlets syfte är att ge en bakgrund till vad BTN är, samt förklara hur ett BTN tekniskt sett kan se ut i praktiken. Emellertid innebär det inte att framställningen är uttömmande vad gäller teknisk information, dock är det inte heller syftet eftersom denna uppsats är rättsvetenskaplig. Istället har grundläggande information, som kan aktualisera frågor och problem hänförliga till mervärdesskatt, valts ut och presenteras nedan.²⁹ En tanke är att de mervärdesskatterättsliga frågorna rörande BTN möjligen kan besvaras genom en jämförelse med situationen för mikroproduktion av el genom solcellsanläggningar. En sådan jämförelse är emellertid inte möjlig och kortare diskussion om varför utvecklas i kapitel fem.

2.2 Vad är BTN?

BTN är, som tidigare nämnt, en affärsmodell och teknisk lösning som uppkommit på senare år i strävan efter energieffektivisering.³⁰ Syftet med BTN är att i energiförsörjningens sista led, i det stadiet som värmen eller kylan nått den som idag är slutkonsumenten, balansera energin genom att behålla den i systemet istället för att låta den försvinna ut. Balanseringen skapar på så sätt en mer effektiv energianvändning.³¹ Systemet består av rör, vilka förläggs på ett sätt så att de kopplar samman byggnader med olika energibehov,³² exempelvis en livsmedelsbutik och en serverhall.³³

Via sammankopplingen kan den överskottsenergi, alternativt uttryckt restenergi, som finns i en byggnad nyttjas i den andra istället för att ny energi direkt tillförs. Därmed tillförs endast ny energi vid den tidpunkt som den redan existerande energin har utbalanserats.³⁴ Tekniken i sig är dock inte ny, det som är nytt är istället hur den används för att koppla samman parter vilka tidigare inte haft möjlighet att direkt byta energi med varandra.³⁵

²⁹ För mer information om urval av material se tidigare avsnitt 1.4.3.

³⁰ E.ON Energilösningar (elhandel), *Ectogrid - Energirevolutionen är äntligen här*, 2019.

³¹ E.ON Sverige AB, *E.ON och ESS fördjupar energisamarbetet med Ectogrid till Campus*, 2019.

³² Nohrstedt, *Nya energisystemet delar värme mellan husen*, NyTeknik, 2017.

³³ SENS, *Kallt nät och Energilager*, SENS Sustainable Energy Solutions AB.

³⁴ Ectogrid powered by E. ON, *The Ectogrid technology*, 2019.

³⁵ Nohrstedt, *Nya energisystemet delar värme mellan husen*, NyTeknik, 2017.

2.3 Tekniska aspekter

Ett BTN består, som nämnt, av rör vilka läggs i marken för att sedan koppla samman byggnader så att de bildar ett kraftnät.³⁶ Därefter kan byggnaderna i nätet dela på kyla och värme genom den termiska energin, vilken transporteras via vattnet som leds runt i nätet.³⁷ Detta möjliggörs genom att det vid varje byggnad som är sammankopplad finns centrala enheter, i form av värmepumpar och kylsystem, som hanterar vattnet.³⁸ Enheterna, sköter nämligen intag och utsättningar av energi till nätet genom vattnet och de justerar även temperaturen på vattnet efter det behov som finns. Därmed kan kyla och värme levereras i samma system.³⁹ Detta skiljer sig från traditionell energiförsörjning, där leverans av värme och kyla vanligen sker var för sig, via olika ledningsnät.⁴⁰

Rören i ett BTN är även oisolerade, till skillnad från de isolerade rör som används i traditionella fjärrvärmenät. De oisolerade rören kan nämligen tillvarata den energi som finns lagrad i marken runt om. Energin kan även lagras i dem och återinföras när de energibehov som finns växlar. Exempelvis är behovet av kyla vanligen störst under sommaren och då kan överskottsenergi som skapas lagras i marken för att sedan användas under vintern, när behovet av värme är större.⁴¹ Till följd av att rören är oisolerade hålls temperaturen på vattnet i rören även låg vid en jämförelse med temperaturen på vattnet i fjärrvärmenät, närmare bestämt mellan 5–40 grader, vilket innebär en lägre kostnad för parterna.⁴²

Idén bakom BTN är att nätet ska vara växelvarmt och på så sätt kan det finnas en skillnad mellan vilken byggnad som tar energi och vilken som ger, allt utifrån det momentana energibehovet.⁴³ Förekommer överskottsenergi vid en tidpunkt som ingen part i nätet har ett behov, kan energin istället samlas i antingen nätet, i marken, i byggnader eller i en ackumulatortank i form av varmvatten. På så sätt kan energi som producerats lokalt även ackumuleras, för att sedan användas när det finns ett behov.⁴⁴ Överskottsenergi lagras således, istället för att såsom idag, släppas ut över tak genom fläktar.⁴⁵

För den händelse att det vid ett tillfälle krävs en stor mängd energi samtidigt och omedelbart, exempelvis om en person behöver ladda en elbil, kan temperaturen i nätet höjas eller sänkas för att

³⁶ A.st.

³⁷ E.ON Sverige AB, *E.ON och ESS fördjupar energisamarbetet med Ectogrid till Campus*, 2019.

³⁸ Ectogrid powered by E. ON, *The Ectogrid technology*, 2019.

³⁹ De Frumerie, *ESS ger energi till Lund med smart fjärrsystem*, 2018.

⁴⁰ Energiföretagen, *Fjärrvärme på djupet*, 2017 s. 10.

⁴¹ De Frumerie, *ESS ger energi till Lund med smart fjärrsystem*, 2018.

⁴² E.ON Sverige AB, *E.ON och ESS fördjupar energisamarbetet med Ectogrid till Campus*, 2019.

⁴³ Wendt, Caroline, *Här byggs världens första fullskaliga Ectogrid!*, 2018.

⁴⁴ Ectogrid powered by E. ON, *The Ectogrid technology*, 2019.

⁴⁵ E.ON Sverige AB, *E.ON och ESS fördjupar energisamarbetet med Ectogrid till Campus*, 2019.

energin lättare ska nå fram.⁴⁶ I ett av de demonstrationsprojekt som finns idag är även kylsystemen och värmepumparna i nätet uppkopplade till en programvara, i vilken information om hur energin används sparas. I programvaran finns även möjlighet att spara annan data såsom tillgången på förnybar el och väder, vilket på sikt kan användas för att optimera energianvändningen än mer.⁴⁷

2.4 Vad skiljer BTN från traditionell fjärrvärme och fjärrkyla?

System likt BTN skiljer sig från traditionella fjärrvärmenät på så sätt, vilket även framhävts tidigare, att kyla och värme kan levereras i samma system samt att temperaturen i vattnet kan hållas lägre.⁴⁸ I ett traditionellt fjärrvärmenät värms vatten upp för att sedan skickas ut till konsumenter via välisolerade rör. Konsumenterna använder därefter vattnet för att exempelvis värma upp byggnader eller som kranvatten. Därför värms vattnet normalt upp till 70–120 grader innan det skickas ut till kunden, för att vattnet ska behålla värmen under transporten, vilken kan vara relativt lång. Emellertid skapar transporten av vattnet därför även ett högt tryck på de byggnader närmast fjärrvärmecentralen, vilket lett till ett behov av ventiler för att sänka trycket.⁴⁹ Problemet är att all värme inte behöver så pass hög temperatur på vattnet, exempelvis golvvärme, vilket leder till att vatten till viss del värms upp i onödan, samt ett stort tryck på närliggande fastigheter och det är bland annat sådant som ett BTN kan motverka.⁵⁰ Ett fjärrvärmesystem fungerar inte heller under vissa temperaturer, eftersom det är konstruerat för att hålla en hög temperatur på vattnet för att exempelvis undvika tillväxt av bakterier i vattnet. Detta problem finns dock inte i ett BTN, eftersom gradtalet på vattnet justeras vid varje byggnad efter dess behov.⁵¹

2.5 Affärsmodeller för BTN – en översikt

Vad gäller affärsmodeller, det vill säga hur BTN kan fungera i praktiken, kan det efter denna framställning konstateras att det kan skilja sig åt beroende på ägarna till de byggnader som kopplas samman och därmed vilka parter som blir del av nätet. De organisatoriska frågorna är därmed viktiga eftersom de konstellationer som kan finnas därmed är fler jämfört med dagens energiförsörjningsalternativ. Likväl blir parterna de vars verksamheter, eller byggnader, skapar ett överskott av energi som kan nyttjas av andra parter, vilka har ett behov.

⁴⁶ Ectogrid powered by E. ON, *The Ectogrid technology*, 2019.

⁴⁷ Nohrstedt, *Nya energisystemet delar värme mellan husen*, 2017.

⁴⁸ A.st.

⁴⁹ Energiföretagen, *Fjärrvärme på djupet*, 2017 s. 6.

⁵⁰ E. ON Sverige AB, *E.ON och ESS fördjupar energisamarbetet med Ectogrid till Campus*, 2019.

⁵¹ De Frumerie, *ESS ger energi till Lund med smart fjärrsystem*, 2018.

Möjliga sammansättningar av parter är därmed företag som byter med varandra, privatpersoner vilka byter med andra privatpersoner alternativt producerar ett stort överskott som kan säljas till ett företag. Samt företag som producerar och byter med, alternativt säljer till, privatpersoner. Även affärer mellan ett och samma skattesubjekt kan förekomma om en person äger mark på vilken det finns flera byggnader vilka utbyten av energi kan ske mellan. Flertalet konstellationer med såväl juridiska som fysiska personer som parter är därmed möjliga. Fokus i denna uppsats är dock ett fåtal typfall med ett mycket begränsat antal parter, vilka själva äger nätet och byter energi med varandra.

3. Mervärdesskatt

3.1 Inledande om kapitel tre

Kapitlet behandlar, uppdelat i avsnitt, mervärdesskattens grunder och syfte. Varje avsnitt, med undantag för de två första, samt sådana efterföljande avsnitt som har en stark koppling till varandra, avslutas med ett kortare resonemang om hur BTN relaterar till den presenterade rätten. Vissa frågor besvaras därmed även direkt, förutsatt att ingen ytterligare diskussion anses behövas med anledning av att svaret för huvudfallet är givet medan andra frågor endast framhävs, för att diskuteras vidare i senare kapitel.

3.2 Mervärdesskattens syfte

Mervärdesskatt har funnits i Sverige i 50 år och är en indirekt allmän konsumtionsskatt.⁵² Nuvarande ML infördes år 1994, inför Sveriges inträde i EU år 1995.⁵³ Syftet med mervärdesskatt är att den ska vara effektiv ur ett samhällsekonomiskt perspektiv och öka skatteintäkterna till staten.⁵⁴ En grundtanke är även att beskattningen ska ske i det land som en vara eller tjänst konsumeras, vilket uppfylls genom att även import beskattas medan export befrias från skattskyldighet i Sverige.⁵⁵

Syftet med mervärdesskattens konstruktion har i sin tur sagts vara att träffa konsumtion, med andra ord situationer i vilka ersättning erläggs i utbyte mot en vara eller tjänst på en marknad. I och med konstruktionens uppbyggnad har det även anförts att hänsyn endast tas till att konsumtion överhuvudtaget faktiskt sker, inte hur den sker.⁵⁶ Därtill är avsikten med mervärdesskatt, vilket även är den faktor som leder till att den är indirekt, att den ska bäras av slutkonsumenterna. Dessa bär skatten genom att övervältring sker till förvärvaren, genom att det pris som en slutkonsument betalar ökas med samma belopp som mervärdesskatten. Således beskattas mervärdet i varje led i en produktion.⁵⁷

Även om mervärdesskatt beskrivs som en generell och indirekt skatt vilken utgår på konsumtion, är skatten utformad på ett sådant sätt att de val som skattskyldiga gör på marknaden inte ska påverkas. EU-domstolen har nämligen uttalat att mervärdesskatt präglas av neutralitetsprincipen,

⁵² Melz, Kristoffersson, *Mervärdesskatt – en introduktion*, s.13 f.

⁵³ Olsson, *Rättsvetenskaplig termbildning - ännu en gång*, SN 2019 s. 742.

⁵⁴ Rendahl, *Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? - En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet*, s.25 f..

⁵⁵ Prop. 1993/94:99 s. 113.

⁵⁶ Henkow, *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, s. 25 f.

⁵⁷ Rendahl, a.a.s.23.

det vill säga att målet är att all ekonomisk verksamhet ska garanteras vara neutral vad gäller skattebördan. Neutraliteten gäller oavsett vad resultatet och syftet med en verksamhet är, förutsatt att mervärdesskatt är tillämplig på området.⁵⁸ Med hjälp av principen säkerställs även en likvärdighet för vem som utgör en beskattningsbar person.⁵⁹ Därutöver har det uttalats att det finns två former av neutralitet, belastningsneutralitet, att mervärdesskatt inte ska belasta en beskattningsbar person, samt konkurrensneutralitet.⁶⁰ Skattens generella karaktär har därmed även ett syfte ur ett konkurrensperspektiv; att vissa branscher eller företag inte ska missgynnas.⁶¹

3.3 Mervärdesskattens grundpelare

Den svenska mervärdesskatten vilar idag på fyra rekvisit som alla måste vara uppfyllda för att mervärdesskatteplikt ska föreligga.⁶² Förutsättningarna ställs upp i 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML;

1. Omsättning av varor eller tjänster,
2. inom landet,
3. som är skattepliktig och
4. görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.

Även unionsinterna förvärv samt import av varor är skattepliktiga för mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § 1 st. 2, 3 p. ML, motsvarande lagrum i mervärdesskattedirektivet är art. 2.1.

3.4 Rekvisitet skattepliktig omsättning

3.4.1 Omsättning

Det första rekvisitet för att mervärdesskatteplikt ska råda är omsättning av vara eller tjänst, vilket även är det som utgör den beskattningsbara transaktionen.⁶³ Definitionen av begreppet återfinns i 2 kap. 1 § ML som att en vara eller tjänst överläts i utbyte mot ersättning, eller att en vara eller tjänst genom uttag tas i anspråk. Motsvarande artiklar i mervärdesskattedirektivet är art. 14–19 och art. 30 för varor och import samt art. 24–29 för tjänster. I förarbetena till ML utvecklas omsättningsbegreppet till att två parter, A och B, i sin verksamhet kommer omsätta varor och tjänster genom att de säljer varor mot betalning och även utför tjänster mot betalning.⁶⁴ Denna definition av omsättning i ML återfinns inte i mervärdesskattedirektivet, i direktivet definieras istället omsättning i art. 2.1a som "*leverans av varor*". Även om en skillnad därmed finns, mellan

⁵⁸ Se exempelvis mål C-268/83 Rompelman p. 19.

⁵⁹ Lundström, *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt - var tog neutraliteten vägen?*, SvSkT 2015:4 s. 381.

⁶⁰ Sonnerby, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, s. 289, 291.

⁶¹ Prop. 1968:100 s. 36–39.

⁶² Sandberg Nilsson, Westfahl, *Mervärdesskattens grunder*, s.22.

⁶³ Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s.17.

⁶⁴ Prop. 1993/1994:99 s.121.

ML och mervärdesskattedirektivet, har EU-domstolen uttryckt att ingen skillnad får göras vid bedömning av begreppet "*leverans av varor*" eftersom det är unionsrättsligt och till följd av det ska bedömas enhetligt. Tolkning av begreppet får av den anledningen inte ske utifrån medlemsstaternas civilrättsliga regler om övergång av äganderätt. Istället ska begreppet "*leverans av varor*" tolkas såsom att leverans skett vid tidpunkten som äganderätten i form av möjlighet att förfoga över materiell egendom har övergått, även om det i civilrättslig mening inte förekommit någon sådan. Det är sedan upp till varje medlemslands nationella domstol att från omständigheterna i varje fall, avgöra om sådan överföring av äganderätten har skett utifrån EU-rättsliga regler.⁶⁵

Det har tydliggjorts av EU-domstolen att en vara eller tjänst anses vara tillhandahållen mot ersättning om det finns ett direkt samband mellan den ersättning som betalats och den vara eller tjänst som tillhandahållits.⁶⁶ Ett exempel på ett fall i vilket direkt samband inte funnits och omsättning därmed inte ansågs ske var ett i vilket en gatumusikant erhöll ersättning i form av pengar under tiden som han spelade från personer som passerade förbi. Inget avtal eller uppdrag fanns mellan de som lämnade ersättning och gatumusikanten och till följd av det var det inte självklart att ersättningen gavs i utbyte mot musiken, utan det kunde även finnas subjektiva motiv som att de tyckte synd om musikanten. Därför ansågs ersättningen istället vara ett bidrag och inte som ersättning mot ett tillhandahållande av vara eller tjänst.⁶⁷

EU-domstolen har även i ytterligare fall klargjort att ett direkt samband fordras mellan tillhandahållandet av en vara eller tjänst och den ersättning som betalas, för att det ska bli fråga om en beskattningsbar omsättning ur en mervärdesskatterättslig synvinkel.⁶⁸ Således finns ett krav på ett rättsligt förhållande mellan minst två parter som ömsesidigt mellan varandra utbyter två prestationer. Tillhandahållanden vilka sker inom en juridisk person, och därmed inom samma skattesubjekt, kan av den anledningen inte utgöra omsättning på grund av avsaknaden av motpart. Skatteverket beskriver i sin tur omsättningsbegreppet som att "*det ska finnas ett rättsligt förhållande om ömsesidiga prestationer mellan minst två parter*", vilket överensstämmer med EU-domstolens syn. Skatteverket nämner även att ändamålet med förvärvet av en vara eller tjänst inte är avgörande för att ett tillhandahållande mot ersättning, det vill säga omsättning, anses ha skett.⁶⁹

⁶⁵ Mål C-230/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe och mål C-78/12 Evita. K.

⁶⁶ Mål 154/80 Aardappelenbewaarplaats, mål 102/86 Apple and Pear.

⁶⁷ Mål C-16/93 Tolsma.

⁶⁸ Exempelvis i målen 154/80 Aardaappelbewaarplaats, 102/86 Apple and Pear, C-16/93 Tolsma och C-246/08 Kommissionen mot Finland.

⁶⁹ Skatteverket - Rättslig vägledning, *Vad är omsättning?*, 2020.

Emellertid fastställer inte omsättningsrekvisitet vid vilken tidpunkt som den beskattningsgrundande händelsen anses ske och därmed när skattskyldighet uppkommer. Rekvisitet fastslår nämligen endast vad som ska beskattas, vilket stämmer överens med den systematiken EU har för omsättningskrav.⁷⁰ Tidpunkten för den faktiska skattskyldigheten bestäms istället utifrån 1 kap. 3 § ML och inträder när en vara levererats eller tjänsten har tillhandahållits. Motsvarande bestämmelse finns i art. 24.1 i mervärdesskattedirektivet, i vilken tyngdpunkt läggs på den avgörande frågan om att överlåtelse av rätten att förfoga över varan faktiskt övergår, först då har en leverans av vara skett. För att en tjänst ska anses ha tillhandahållits krävs i princip att det som avtalats om har presterats, oavsett om den som har köpt tjänsten sedan faktiskt nyttjar den.⁷¹ Om en transaktion skulle bestå av ett tillhandahållande av en vara eller tjänst som endast sker med avsikt att få en fördel skattemässigt ska den därför omdefinieras, till det som den egentligen skulle ha varit.⁷²

Frågan är om affärerna i ett balanserat termiskt nät är att se som omsättning enligt ML och leverans av varor enligt mervärdesskattedirektivet. Den avgörande faktorn i frågan blir om energiutbytena som affärerna utgör anses vara ett tillhandahållande mot ersättning som sker inom ramen för ett ömsesidigt rättsförhållande. Däri ligger även frågan om det går att se det som att äganderätten till energin övergått, vilket krävs för att det ska vara leverans av vara. Energi skiljer sig från andra materiella ting, eftersom det inte går att lämna över fysiskt på samma sätt som exempelvis en stol. Emellertid borde äganderätten anses övergå när en enhet drar till sig energi, eftersom energin då kan nyttjas och ingen annan i nätet kan använda den. Leverans av energi i ett BTN borde därmed i de flesta fallen, förutsatt att ersättning erläggs, innebära att en omsättning sker, förutsatt att nätet består av minst två parter, eftersom det är en vara vilken levereras enligt 2 kap. 1 § ML. Erläggs ersättning är det även mest troligt att det sker med ett direkt samband, det går inte att jämföra med exempelvis fallet Tolsma,⁷³ i vilket det fanns flera anledningar till att personer gav pengar. Därmed är även det rekvisitet uppfyllt. De enda situationer i vilka omsättning därmed inte kan anses ske är således de i vilka ingen ersättning erläggs, samt de där nätet endast består av en part. Dessa borde dock inte förekomma mer än i enstaka fall. Frågan utvecklas emellertid i senare kapitel.

Vad gäller tidpunkten för beskattning av affärerna i ett BTN är det följaktligen när den beskattningsgrundande händelsen sker, vilket mest troligt är tidpunkten för energiutbytena. Med

⁷⁰ Westberg, Mervärdesskattelag (1994:200) kommentaren till 2 kap. 1 §, Karnov JUNO.

⁷¹ Målen C-250/14 och C-289/14, Air France-KLM och Hop! -Brit Air SAS.

⁷² Mål C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd.

⁷³ Mål C-16/93.

andra ord är det när överskottsvärmen går ut i nätet, respektive när värmepumparna vid behov drar till sig den termiska energin och den därmed levereras. Dessa sker dock inte alltid samtidigt, särskilt inte i fall likt demonstrationsprojekten, i vilka energi kan samlats i en ackumulator. Den faktorn torde dock inte ha någon påverkan på tidpunkten eftersom det är stadiet mellan försäljning och köp.

3.4.2 Vara eller tjänst?

Vad som utgör vara eller tjänst definieras i 1 kap. 6 § ML. Varor är materiella ting, även inkluderat fastigheter, kyla, värme, elektrisk kraft samt gas. Motsvarande regler återfinns i art. 14 och 15. mervärdesskattedirektivet i vilka begreppet utvecklas mer. I art. 14.1 sägs det att leverans av varor innebär att rätten att förfoga över materiella tillgångar som ägare överförs. I sammanhang relaterade till mervärdesskatt måste även skillnad göras på leveransen av varan, transporten av varan samt faktiska avlämnandet som sker fysiskt, eftersom alla begreppen kan innefatta leverans som term i allmänt språkbruk.⁷⁴

Definitionen av tjänst är negativ utifrån varubegreppet och är i ML “*allt annat som kan tillhandahållas*”, eller som beskrivet i art. 24.1 mervärdesskattedirektivet, “*varje transaktion som inte utgör leverans av varor*”. Frågan rörande om det är en vara eller tjänst som omsätts eller tas ut är avgörande därför att det finns olika regleringar för vid vilken tidpunkt en vara eller tjänst anses vara omsatt, samt för omsättningsland.⁷⁵

Det som praktiskt sett nyttjas i ett BTN är vatten, emellertid är det inte den faktiska varan utan det är termisk energi, värme, vilket uttryckligen definieras som vara i 1 kap. 6 § ML. Därmed kan det konstateras att energin i ett BTN utgör en vara och inte en tjänst. Detta gäller även för de fall där kyla efterfrågas, eftersom den termiska energin används för att skapa kyla genom justering av temperaturen på vattnet. Därmed är det inte en avsaknad av energi som säljs vid köp av kyla, utan möjligheten att skapa det med hjälp av den termiska energin i vattnet.

3.4.3 Uttag

Omsättningsbegreppet omfattar även uttag, enligt 2 kap. 1 § 2 p. ML motsvarande art. 16 mervärdesskattedirektivet. Enligt 2 kap. 2, 3 §§ ML innebär uttag att en person, helt utan ersättning, tar ut en tjänst eller vara ur en ekonomisk verksamhet med tanken att nyttja det för egen eller annans räkning. Det är även uttag om någon använder en vara på ett sätt vilket är främmande för

⁷⁴ Ek, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, s.17.

⁷⁵ Skatteverket - Rättslig vägledning, *Vara eller tjänst?*, 2020.

verksamheten i företaget den tas ifrån, eller om varan ges bort. Samt om en vara överförs från en verksamhet som är skattepliktig till en som inte är det enligt samma lagrum.

Syftet med att beskatta uttag, är att behandla beskattningsbara personer som tar ut en vara eller tjänst lika som konsumenter som köper en vara eller tjänst.⁷⁶ Incitament kan nämligen finnas för vissa säljare att inte ta emot ersättning vid en överlåtelse, till exempel för att den sker till en närstående. Sådana transaktioner ska dock inte undkomma beskattning vilket är en av anledningarna till uttagsbeskattningens existens.⁷⁷ Därmed förhindras även att privat användning av varor från en verksamhet inte blir beskattade. Ett krav för att uttagsbeskattning faktiskt ska bli aktuellt är emellertid att den ingående mervärdesskatten varit avdragsgill.⁷⁸

Rör det sig om ett uttag fastställs beskattningsunderlaget därför antingen till inköpspris, eller om inköpspris saknas, till självkostnadspris. En skillnad finns därmed från en situation i vilken det är fråga om ett tillhandahållande mot ersättning, då det i en sådan situation är den faktiska ersättningen som utgör beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 3 § ML.

Sannolikt är det endast i ett fåtal fall, vilka torde likna varandra, som uttag kan bli aktuellt i relation till ett etablerat BTN. Ett scenario är om samma person som etablerar ett BTN som ekonomisk verksamhet, exempelvis för ett hyreshus, samtidigt själv bor i huset och nyttjar energin och vattnet från systemet för eget privat bruk. Alternativt att scenariot är liknande men personen ger bort energi, det vill säga inte tar betalt, till exempelvis en närstående, och således gör ett uttag. Ett ytterligare scenario är om en person tar ut energin för ett ändamål som inte är den egna verksamhetens, enligt 2 kap. 1 § 2 p. ML och 2 kap. 2, 3 §§ ML. Detta förutsatt att avdrag har medgetts för den ingående mervärdesskatten.

Svårigheter kan uppstå i scenarion där exempelvis ett företag vill ge bort energi till privatpersoner, av någon anledning. Energiförsörjning under en längre period torde nämligen inte kunna ses som gåva av mindre värde inom ramen för en verksamhet, beroende på syftet med verksamheten, snarare blir det möjligen en fråga om sponsring i sådana fall. Emellertid diskuteras inte den frågan djupare, av anledningen en sådan sponsringsdiskussion kräver mer utrymme än vad som finns inom ramen för denna uppsats, exempelvis då en utläggning om hur värdet av en sådan ska mätas krävs.

⁷⁶ C-20/91 de Jong.

⁷⁷ Sonnerby, a.a.s. 17.

⁷⁸ Sonnerby, a.a.s 168.

3.4.4 Byten

Vid införandet av ML sades att en speciell reglering rörande bytesavtal inte var nödvändig eftersom huvudregeln att äganderätt överlåts mot ersättning även inkluderar bytesavtal, med enda skillnaden att ersättning, istället för att utgå i form av pengar, utgår i form av bytesvalutan.⁷⁹ Emellertid innebär därmed även ett byte att omsättning sker i och med att det är en försäljning i båda riktningarna. Genom bytet säljer en part sin vara, mot ett inköp av den andra partens vara.⁸⁰ I scenarion i vilka byten mot en annan vara eller tjänst sker, istället för att ersättning i form av pengar utges, är den avgörande faktorn att ersättningen är en motprestation till det tillhandahållande av en tjänst eller vara som skett, oavsett benämning.⁸¹ Värdet måste även vara möjligt att uppskatta samt bestämma i pengar.⁸²

Vid bytestransaktioner mellan två parter, av antingen varor, tjänster eller båda, bedöms de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna för respektive part var för sig.⁸³ Beräkningen av det subjektiva värdet på vilket beskattningsunderlaget ska beräknas på, sker sedan utifrån vad den som köper varan eller tjänsten kan tänka sig att betala. Från det subjektiva värdet avräknas därefter mervärdesskatten, vilket ger beskattningsunderlaget.⁸⁴ Emellertid är den mervärdesskatterättsliga situationen för byten osäker och frågan har inte diskuterats särskilt utöver nämnda förarbeten. En snabb utblick till redovisningsrätten för mindre företag ger vid handen att om byte sker till en vara eller tjänst som är likartad ska ingen utgift eller inkomst redovisas.⁸⁵

Praktiskt sett borde affärerna i ett BTN eventuellt alltid ses som byte, eftersom energi i form av vatten går fram och tillbaka mellan parter, med undantag för om endast en part tillskjuter energi. Emellertid finns möjliga scenarion där parter betalar för energin utan att själva bidra, vilket gör att affärer i ett BTN inte alltid kan ses som byten eftersom det inte är givet att alla parter alltid kommer ge och ta.

Likväl torde de fall i vilka betalning inte utgår och det uttalat inte är sponsring eller liknande, vara att se som byten mervärdesskatterättsligt sett. Det kan vara uttalat eller outtalat, men likafullt bör det vara att se som omsättning genom byten, i de flesta fall. Anledningen är att byten i förarbetena likställdes med att ersättning utges och det avgörande, oavsett benämning, är att det som utges är

⁷⁹ Prop. 1993/94:99 s. 135.

⁸⁰ Sandberg Nilsson, Westfahl, a.a.s. 34.

⁸¹ Skatteverket - Rättslig vägledning, *När är en vara eller tjänst omsatt?*, 2020.

⁸² Mål C-40/09 Astra Zeneca.

⁸³ Skatteverkets ställningstagande den 19 december 2019, *Bytestransaktioner, mervärdesskatt*, dnr 202 516960-19/111.

⁸⁴ Skatteverkets ställningstagande den 19 december 2019, *Bytestransaktioner, mervärdesskatt*, dnr 202 516960-19/111.

⁸⁵ Art. 2.7 K2.

en motprestation till tillhandahållanden, vilket energin i ett BTN måste anses vara. Därmed torde ersättningsrekvisitet vara uppfyllt, med undantag för uttryckta scenarion såsom exempelvis sponsring eller gåvor. Emellertid ska parternas mervärdesskatterättsliga situation bedömas separat vid byten. Således kan det konstateras att byten kan förekomma inom ramen för BTN, främst i situationer vilka ersättning inte utgår i form av pengar och inget har avtalats om att energin ska ges bort av någon anledning. En snabb jämförelse med redovisningsrätten ger att om ett byte sker till en likartad vara, vilket affärer inom ett BTN torde vara, så är det möjligtvis inte att se som omsättning. Detta eftersom ingen inkomst då ska redovisas redovisningsrättsligt och då torde det möjligen inte vara mervärdesskattepliktigt heller, i ett alternativt scenario. Därmed kan det konstateras att rättslaget för byten relaterat till BTN, åtminstone utifrån denna framställning, inte är helt klarlagt. Den mer specifika frågan om hur byten ska hanteras i stort mervärdesskatterättsligt sett, diskuteras emellertid inte vidare enligt uppsatsens avgränsningar.

Därtill kan svårigheter eventuellt uppstå beroende på hur konstruktionen av ett BTN ser ut, då det nämligen kan vara svårt att veta om energi faktiskt mottagits och från vem. Detta gäller särskilt om ett nät har en ackumulatortank, men även under tiden som energin cirkulerar utan att gå direkt från en byggnad till en annan. Emellertid kommer det mest troligt vara möjligt att mäta förbrukningen på något sätt, exempelvis genom programvaror likt i de demonstrationsprojekt som finns, så att det är möjligt att se att leverans av vara faktiskt skett.

3.4.5 Ett eller flera tillhandahållanden

Tillhandahållande av vara eller tjänst kan även ske genom ett eller flera stycken tillhandahållanden. Frågan blir aktuell i fall i vilka någon del av tillhandahållandet träffas av de särregleringar som finns. Exempelvis att en del av tillhandahållandet inte är skattepliktigt, eller att det är det men med en av de reducerade skattesatserna istället, alternativt att särskilda bestämmelser finns för omsättningsland. Emellertid aktualiseras endast de särskilda reglerna om de delarna tillhandahålls av en och samma beskattningsbara person. I sådana fall, i vilka det kan bli fråga om flera tillhandahållanden, delas beskattningsunderlaget upp efter "*skälig grund*" enligt den så kallade delningsprincipen i 7 kap. 7 § ML, vilket även gäller i fall med olika skattesatser enligt 2 st. i samma lagrum.⁸⁶ Det har dock uttalats att delningsprincipen är oklar och det även är oklart i vilka fall det faktiskt inte är möjligt att bedöma beskattningsunderlaget för en omsättning.⁸⁷

⁸⁶ Skatteverket - Rättslig vägledning, *Ett eller flera tillhandahållanden*, 2020.

⁸⁷ Lindgren Zucchini, *Uppdelat uttag av mervärdesskatt på en enda omsättning är inte förenligt med mervärdesskattedirektivet*, SN 2018 s. 611.

Likafullt ska enligt Skatteverket utgångspunkten vid avgörandet av frågan om det rör sig om ett eller flera tillhandahållanden anses vara vad den genomsnittlige köparen har för uppfattning om vad tillhandahållandets huvudsakliga del är.⁸⁸ Emellertid är det inte alltid givet vad en genomsnittlig köpare har för uppfattning och EU-domstolen har därför genom rättspraxis klargjort hur det kan avgöras om det är ett eller flera tillhandahållanden med hjälp av några kriterier. Dessa kriterier har Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) sammanfattat i HFD 2012 ref. 30.

Skatteverket har även tagit fram indikationer, baserat på domen från HFD,⁸⁹ vilka kan vara av betydelse vid bedömningen av om en transaktion ska ses som ett eller flera tillhandahållanden. De fyra indikationer som visar på att det rör sig om ett tillhandahållande är först att delarna saknar självständigt värde för den genomsnittlige köparen om de är var för sig. Den andra är att marknadsföring sker som om delarna var ett tillhandahållande. Det tredje är att alla delar har ett totalpris mot köparen. Till sist är den fjärde indikationen att det inte finns någon möjlighet för köparen att välja bort en del av transaktionen från säljaren.⁹⁰

Indikationer har även tagits fram av Skatteverket för vad som istället visar på att det rör sig om flera tillhandahållanden. För det första är det att en eller några av delarna för den genomsnittlige köparen självständigt har ett värde. Den andra indikationen är att marknadsföringen av tillhandahållandena sker uppdelat var för sig för de olika delarna. Den tredje är att prissättning av tillhandahållandena sker separat mot köparen och till sist att köparen om denne vill kan välja bort en eller flera delar av transaktionen från säljaren. Är alla dessa indikationer för ett eller flera tillhandahållanden uppfyllda är det klarlagt vad för tillhandahållande det rör sig om, om det är ett eller flera. Brister det vid någon indikation måste bedömningen i varje fall ske enskilt.⁹¹

Affärerna i ett BTN är mest troligt att se som ett tillhandahållande och inte flera, baserat på Skatteverkets indikationer och den praxis som presenterats från HFD. Anledningen är att energi i ett BTN endast består av en del, energin i vattnet, vilken levereras vid ett tillfälle och den kan inte delas upp på så sätt som andra varor och tjänster kan. Möjligtvis kan frågan om att det skulle röra sig om flera tillhandahållanden aktualiseras, men i sådana fall i övergångsprocessen till ett BTN. Till exempel om någon form av "startpaket" säljs av en part, i vilket både installation och

⁸⁸ Skatteverket - Rättslig vägledning, *Ett eller flera tillhandahållanden*, 2020.

⁸⁹ HFD 2012 ref. 30.

⁹⁰ Skatteverkets ställningstagande den 18 maj 2015, *Ett eller flera tillhandahållanden*, mervärdesskatt, dnr 131 283125-15/111.

⁹¹ A.st.

förläggning av nätet ingår och att samma part sedan tillhandahåller energi i nätet. Sådana transaktioner har dock avgränsats från i denna uppsats och frågan diskuterats inte vidare.

3.4.6 Skatteplikt

Ett annat rekvisit för att skyldighet att erlägga mervärdesskatt ska aktualiseras är att omsättningen är skattepliktig enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML. Huvudregeln är att all omsättning är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § ML, men det finns undantag i 3 kap. 2–32 §§ ML. Undantagen återfinns exempelvis inom fastighetsområdet samt för sjukvård och tar idag sikte på omsättningen i sig, inte specifika tjänster eller varor, vilket tidigare var fallet.⁹²

Utöver de nyss nämnda områdena vilka är undantagna från skatteplikt, finns i Sverige sedan år 2017 en omsättningsgräns som innebär en skattebefrielse enligt 9d kap. 1 § ML. Motsvarande regler återfinns i art. 281–294 i mervärdesskattedirektivet. Befrielsen gäller en beskattningsbar person, vars omsättning inte överstiger 30 000 kronor exklusive mervärdesskatt under ett beskattningsår, samt inte heller har överstigit summan under de två senaste beskattningsåren. Bestämmelsen gäller dock endast inom Sverige och därmed inte import eller unionsinterna förvärv. Syftet med införandet av befrielsen var att underlätta för mindre företag, i förarbetena nämns särskilt försäljning av överskottsel vilken producerats från solceller på privatbostäder genom så kallad mikroproduktion som exempel. Om omsättningen från verksamhetens start beräknas överstiga 30 000 kr ska registrering till mervärdesskattskyldighet ändå ske.⁹³ I och med skattebefrielsen försvinner emellertid rätten till avdrag respektive återbetalning.⁹⁴ Bestämmelsen träffar även endast beskattningsbara personer, således är utgångspunkten i bedömningen vem som anses vara en sådan. Vill någon bli en beskattningsbar person som inte är det, finns en möjlighet att anmäla för frivillig skattskyldighet enligt 9d kap. 6 § ML. Ett undantag från en sådan anmälan om frivillig skattskyldighet finns dock, det är nämligen inte möjligt om det gäller för stadigvarande bostad.⁹⁵

Ett ytterligare undantag finns för bland annat värme och vatten, om de är underordnade en upplåtelse av en nyttjanderätt exempelvis i form av en bostadsrätt eller hyresrätt, enligt 3 kap. 2 § 2 st. ML, förutsatt att ingen separat debitering sker. HFD avgjorde nämligen nyligen ett fall i vilket el och vatten inte ansågs underordnat en bostad. Domstolens motivering var delvis baserad på EU-domstolens praxis,⁹⁶ vilken sade att även om el och vatten behövs för att kunna nyttja en bostad är

⁹² Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag, s. 107.

⁹³ Prop. 2016/17:1, *Budgetpropositionen för 2017*, s. 397 f.

⁹⁴ Sandberg Nilsson, Westfahl, a.a.s. 28-29.

⁹⁵ Fri, Grefberg, *E Mervärdesskatt*, SN 2019 s. 372.

⁹⁶ Särskilt mål C-42/14 Wojskowa Agencja.

inte det i sig tillräckligt för att tillhandahållandena av dem ska ses som en del av en bostadsupplåtelse. Avgörande är istället på vilka villkor en leverans av nyttigheter sker och om exempelvis fakturering sker separat samt att det finns enskilda mätare för vatten- och elförbrukning kan det tyda på att ett tillhandahållande är fristående från bostadsupplåtelsen.⁹⁷

Från utgångspunkten att all omsättning generellt sett är skattepliktig (3 kap. 1 § ML) och inga undantag råder för termisk energi torde även affärerna inom ett BTN i huvudfallet vara det. Därutöver råder skattebefrielse för försäljning, vilket torde vara tidpunkten som produktionsöverskottet av energi går tillbaka till nätet, upp till 30 000 kr enligt 9d kap. 1 § ML. Prissättningen kan därmed få en avgörande roll för om mervärdesskatteplikt föreligger eller ej för försäljningen. I enstaka fall kan energiförsörjningen i ett BTN komma att ses som underordnat en bostad enligt 3 kap. 2 § 2 st. ML. Exempelvis om en hyresvärd kopplar in en hyresfastighet mot ett BTN för att få energi och denna därefter ingår i hyran likt att exempelvis värme kan ingå i hyran i dagsläget.

3.4.7 Skattesats och beskattningsunderlag

Enligt art. 96 samt art. 98 mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna ha maximalt tre skattesatser, en normal samt två reducerade. I Sverige finns av den anledningen tre skattesatser för mervärdesskatt, vilka regleras i 7 kap. 1 § ML. Huvudregeln är 25 procent av beskattningsunderlaget samt två reducerade skattesatser om tolv respektive sex procent. Tolv procent gäller för exempelvis mat, dryck och boende. Sex procent gäller exempelvis böcker, tidskrifter och tillträde till teatrar och konserter. I 7 kap. 3 § ML regleras sedan vad beskattningsunderlaget, vilket är det skattesatsen ska beräknas utifrån, är i ML:s synvinkel. Med undantag för uttag, eftersom beskattningsunderlaget i sådana fall bestäms till självkostnadspris eller inköpspris enligt 7 kap. 3 § 2a-2b p. ML, är det på så sätt att den faktiska ersättningen som betalats utgör beskattningsunderlag enligt 7 kap. 3 § 1 p. ML.

Inget undantag återfinns i 7 kap. 1 § ML för termisk energi. Därmed gäller huvudregeln om 25 procents mervärdesskatt för affärerna i ett BTN och beskattningsunderlaget utgörs av den ersättning som erläggs för energin, utom för de nämnda undantaget för uttag.

⁹⁷ Högsta förvaltningsdomstolens dom den 3 december 2019 mål nr. 1595–19.

3.5 Avdragsrätt

3.5.1 Allmänt om avdragsrätt

Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt är central för att mervärdesskattesystemets funktion och är enligt EU-domstolen en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet. Någon inskränkning av avdragsrätten får därför inte ske.⁹⁸ Således är det även fundamentalt att avdragen fastställs korrekt eftersom det är en neutralitetsbrist om en begränsning av avdragsrätten sker.⁹⁹ I ML regleras avdragsrätten i 8 kap och huvudregeln i 8 kap. 3 § ML säger att *“den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten”*. Därutöver definieras ingående skatt i 8 kap. 2 § ML som *“beloppet av den skatt enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats.”* Avdragsrätten präglas därmed även av reciprocitetsprincipen, vilken återfinns i art. 167 mervärdesskattedirektivet och innebär att samtidigt som skattskyldigheten för utgående skatt uppstår inträder avdragsrätten för ingående skatt.¹⁰⁰

Vid blandad verksamhet råder dock endast avdragsrätt för den del av verksamheten som är skattepliktig. Hänförs ingående mervärdesskatt till en verksamhet som är, helt eller delvis, skattebefriad råder således avdragsförbud enligt neutralitetsprincipen.¹⁰¹ Resultatet av en transaktion har emellertid inte betydelse för avdragsrätten, så länge verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig. Enda undantaget är att ifrågasättande möjligen kan ske gällande om avdragsrätt, i mervärdesskattehänseende, ska finnas i situationer i vilka en ersättning som utges är symbolisk, eftersom det i sådana fall eventuellt inte rör sig om en ekonomisk verksamhet.¹⁰²

Därutöver är avdragsrättens syfte att befria företagare från den belastning som mervärdesskatt annars kan utgöra genom att låta dem dra av den.¹⁰³ Rätten till fullt avdrag för distributörer och producenter är därmed det som garanterar att systemet med mervärdesskatt fungerar, samtidigt skapas i och med det en risk för missbruk av systemet. Bedrägerier rörande mervärdesskatt utgör nämligen stora problem för såväl EU i stort, som för varje individuellt medlemsland. De uteblivna intäkterna leder till stora ekonomiska förluster, men även att likhetsprincipen inskränks och risk

⁹⁸ Se exempelvis målen C-126/14 Sveda, C-29/08 SKF.

⁹⁹ Henkow, *Begreppet “skälig grund” i 8 kap. 13 § ML*, SN 2017 s. 720.

¹⁰⁰ Kleerup, Fri, *Aktuellt om mervärdesskatt*, SN 2012 s. 315.

¹⁰¹ Kleerup, Kristoffersson, Öberg, a.a.s. 59.

¹⁰² Karlsson, *Avdragsrätt för ingående moms - vem ska bevisa vad?*, SvSKT 2018:6 s. 396.

¹⁰³ Kristoffersson, *Avdrag för ingående mervärdesskatt enligt rättsfallen Larentia + Minerva och Sveda*, SN 2017 nr. 3 s. 112.

för att konkurrens snedvrids.¹⁰⁴ Den risken, att mervärdesskatt ska utnyttjas i bedrägerier, har lett till ett krav på underlag i 8 kap. 5 § ML, saknas underlag så kvarstår inte rätten till avdrag. Lagrummet hänvisar till flertalet paragrafer, exempelvis 8 kap. 17 § ML som ger att vid köp av vara eller tjänst krävs vanligen en faktura för att få avdragsrätt.¹⁰⁵ I ML är det följaktligen, till skillnad från mervärdesskattedirektivet, fakturan som ska bevisas för att avdragsrätten ska anses styrkt. I fakturan fordras även rätt materiella egenskaper enligt nämnda regler med, såsom öppet redovisad mervärdesskatt.¹⁰⁶

För affärer inom BTN kan det därmed konstateras att avdragsrätt råder för fall i vilka omsättningen är skattepliktig, enligt reciprocitetsprincipen. Frågan blir dock när avdragsrätten inträder för första gången i ett nytt nät. Troligtvis är det när en part i nätet köper energi från en annan, mervärdesskattepliktig, part. En förutsättning är emellertid att faktura utfärdats på ett korrekt sätt enligt gällande rätt och kan visa att den ingående mervärdesskatten kan hänföras till en utgående skattepliktig transaktion. Att avdrag skulle vägras på grund av att det är att se som hobbyverksamhet är mindre troligt, eftersom det inte torde vara möjligt att bedriva uppvärmning av sitt eget hus som hobbyverksamhet.¹⁰⁷ Vad gäller frågan om avdragsrätt för installation av ett BTN eller värmepumpar är det i stadiet innan ett BTN är etablerat, frågan besvaras inte i denna uppsats.

3.5.2 Undantag från avdragsrätt

Huvudregeln för avdragsrätt är enligt förarbetena att den del av ingående mervärdesskatt som går att relatera till de tjänster och varor en beskattningsbar person använder för sina beskattningsbara transaktioner får dras av och inte andra, ett krav på förvärvsmässig karaktär finns därmed.¹⁰⁸ Dock råder det avdragsförbud för de områden vilka är undantagna skatteplikt och reglerna för det återfinns även de i 8 kap. ML. Exempelvis råder avdragsförbud för ingående skatt som avser stadigvarande bostad enligt 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML. I förarbetena förklarades förbudet med att det inte ska gå att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på privata levnadskostnader, vilket ofta är fallet med kostnader hänförliga till stadigvarande bostäder.¹⁰⁹ Enligt förarbetena gäller förbudet därmed mot avdrag för all den ingående skatt vilken är hänförlig till en stadigvarande bostad även för exempelvis reparationskostnader och driftskostnader.¹¹⁰

¹⁰⁴ Trenta, *The EU Charter and the protection of the financial interests of the EU*, SN 2019 s. 559.

¹⁰⁵ Henkow, *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, s. 32.

¹⁰⁶ Kristoffersson, *Att styrka avdragsrätt för ingående mervärdesskatt genom faktura*, SvSkT 2016:3 s. 180.

¹⁰⁷ Se avsnitt 3.7.2 för utveckling av frågan om BTN kan ses som hobbyverksamhet.

¹⁰⁸ Prop. 1993/94:99 s. 334, 336.

¹⁰⁹ Prop. 1993/1994:99 s. 212.

¹¹⁰ SOU 1994:88 s. 242.

Avdrag inom ramen för ett BTN får således ej göras av privatpersoner vilka använder värmen från nätet i sin privatbostad. Avdragsförbud råder även för fall i vilka omsättningen understiger 30 000 kronor och ingen anmälan om frivillig skattskyldighet har skett enligt 9d kap. 1 § ML, eftersom skatteplikt då ej råder.

3.6 Rekvisitet inom landet

3.6.1 Allmänt om omsättningsland

Ett annat av de fyra rekvisiten i 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML är att omsättning ska ske "*inom landet*", utöver det finns även unionsinternt förvärv i 1 kap. 1 § 2 p. ML samt import i 1 kap. 1 § 3 p. ML. Regleringen för rekvisitet "*inom landet*" återfinns i 5 kap. 1-3a §§ ML vilket avgör om en vara är omsatt inom landet eller inte. Det kan nämligen skilja sig vilket land som är beskattningsland, det vill säga vilket land som har rätt att beskatta en transaktion vilken grundar sig på två olika principer. Dels destinationsprincipen, vilken innebär att beskattning av en vara sker i det land som transporten avslutas, dels ursprungsprincipen som innebär beskattning i landet som en vara hämtas eller transporteras från. I mervärdesskattedirektivet är huvudregeln att beskattning av omsättning av en vara ska ske i det EU-land som omsättningen skett i, det vill säga att omsättningsland och beskattningsland är samma. Ett undantag finns dock från huvudregeln i fall som transport av varor sker mellan olika EU-länder. I sådana fall kan det istället vara på ett sådant sätt att förvärvet av varan blir den händelse som är beskattningsgrundande istället för omsättningen och för sådana transaktioner råder inte skatteplikt.¹¹¹

3.6.2 Särskilda regler om omsättningsland för värme och kyla

För omsättning av värme och kyla finns emellertid speciella bestämmelser för omsättningsland samt vem som ses som beskattningsbar återförsäljare enligt 5 kap. 2c-2d § ML.¹¹² Omsättningsland bestäms i sådana fall baserat på var köparen "*är etablerad*" eller var denne förbrukar exempelvis värmen, de fysiska flödena är därmed inte avgörande.¹¹³ I förarbetena till ML uttalas att särskilda regler behövs med anledning av att det är svårt att spåra el, värme och kyla. Det uttrycks även i förarbetena till ML att det faktum att dessa varor inte kan lagras gör det svårt att bedöma omsättningsland.¹¹⁴ I 5 kap. 2c § ML, motsvarande art. 38.1 mervärdesskattedirektivet, finns därför en förklaring av vem som är beskattningsbar återförsäljare i scenarion med exempelvis värme.

¹¹¹ Skatteverket - Rättslig vägledning, *Grundläggande om internationell varuhandel*, 2020.

¹¹² Vad som sägs om energi i form av värme och kyla gäller i detta aktuella avsnitt även för el och gas även om det inte uttryckligen nämns, av orsaken att samma bestämmelser gäller för dessa samt värme och kyla enligt prop. 2010/11:28 *Vissa tekniska mervärdesskattefrågor*, s.31, 33.

¹¹³ Skatteverket - Rättslig vägledning, *Gas, el, värme och kyla*, 2020.

¹¹⁴ Prop. 2004/05:15 *Mervärdesskatt vid omsättning gas och el, m.m.* s. 25.

Definitionen är en person “*vars huvudsakliga verksamhet när det gäller köp av gas, el, värme eller kyla består i att sälja sådana varor vidare och vars egen konsumtion av dessa varor är försumbar.*” Enskilda inköp ska därmed inte ligga till grund för bedömningen, sker endast sådana tillfälliga eller enstaka försäljningar och inköp rör det sig inte om en beskattningsbar återförsäljare.¹¹⁵

Om ett överskott av exempelvis värme säljs vidare av andra än beskattningsbara återförsäljare, exempelvis ett företag vars verksamhet genererar överskottsvärme, beskattas den del av varan som återstår i landet i vilket köparen är etablerad enligt 5 kap. 2d § 2 st. ML. I vissa fall kan uppdelning behöva ske ifall en köpare förbrukar och säljer vidare exempelvis värme i ett land och den förbrukas där och därför även ska beskattas där, medan en annan del säljs vidare och därför eventuellt ska beskattas i ett annat land.¹¹⁶

Uppsatsens avgränsning leder till att det förutsätts att värmen inom ett BTN, i fall i vilka omsättning sker, omsätts inom Sverige enligt 5 kap. 2c-2d §§ ML. Rekvisitet i 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML att omsättning ska ske inom landet är därmed uppfyllt. Eventuellt skulle omsättning även kunna ske gränsöverskridande om ett nät låg precis vid två landsgränser eller något liknande scenario. Då skulle beskattning troligtvis ske enligt reglerna om försäljning av överskott av värme och kyla som presenterats ovan. Emellertid utelämnas enligt avgränsningen i denna uppsats ett djupare resonemang angående frågan.

Det ska dock sägas att det som tidigare gjorde det svårt att spåra el och värme, enligt vad som nämndes i förarbeten, kan vara på väg att försvinna. Exempelvis tack vare att nya programvaror tagits fram vilka kan spara data och analysera på nya sätt. Även om det därmed fortfarande inte är direkt möjligt att spåra energi på detaljnivå så kan mängden energi ändå mätas på ett mer specifikt sätt än tidigare. Detta faktum gör att motiveringen i förarbetena, att de fysiska flödena inte är avgörande för omsättningsland, kan komma att ändras i framtiden när det blir lättare att spåra. Även om det eventuellt aldrig kommer vara möjligt att följa energi ner på detaljnivå och veta att det är ”samma”, så torde mängden energi emellertid kunna följas mer specifikt än idag.

3.7 Rekvisitet beskattningsbar person i denna egenskap

3.7.1 Beskattningsbar person

Det fjärde och sista rekvisitet som anges som krav i 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML för att skattskyldighet för mervärdesskatt ska föreligga är att omsättningen görs av en “*beskattningsbar person som*

¹¹⁵ Prop. 2004/05:15 s. 64.

¹¹⁶ Skatteverket - Rättslig vägledning, *Gas, el, värme och kyla*, 2020.

agerar i denna egenskap". Det har sagts att det finns två bestämmelser som reglerar vem som är en beskattningsbar person, en allmän i 4 kap. 1 § ML samt en speciell i 5 kap. 4 § ML tillämplig i samband med att andra regler i 5 kap. ML blir tillämpliga.¹¹⁷ Definitionen i 4 kap. 1 § 1 st. ML grundar sig i art. 9 mervärdesskattedirektivet och infördes år 2013 som en ersättning för det tidigare begreppet yrkesmässig verksamhet, för att nå en enhetlighet med de unionsrättsliga begreppen som fanns.¹¹⁸ Lagrummet uttrycker att en beskattningsbar person är "*den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat*". Både juridiska och fysiska personer kan därmed vara beskattningsbara personer precis som utländska subjekt.¹¹⁹ Däremot anses inte anställda eller andra personer i den mån de är bundna genom exempelvis ett anställningsavtal till en arbetsgivare bedriva verksamhet självständigt enligt 4 kap. 1 § ML. Den som är beskattningsbar person är enligt ML och mervärdesskattedirektivet även den som ska redovisa och betala mervärdesskatt och tillhöra mervärdesskattesystemet.¹²⁰

Därutöver är den avgörande faktorn vid bedömningen om någon är en beskattningsbar person är rekvisitet "*agerar i denna egenskap*". Enligt förarbetena innebär rekvisitet att de agerar som beskattningsbara personer och bedriver ekonomisk verksamheten och inte gör det i form av slutkonsument eller privatpersoner, är det på så sätt är ML inte tillämplig och skatteplikt föreligger därför inte.¹²¹ Detta faktum innebär även att försäljning som en fysisk person gör av tillgångar vilka använts och införskaffats för privata ändamål inte ska beskattas med mervärdesskatt, eftersom de inte säljs vidare av personen i egenskap av beskattningsbar person utan som privatperson.¹²² Detsamma gäller för enkla bolag eftersom dessa inte är ett rättssubjekt utan istället är delägarna skyldiga till mervärdesskatt för sin andel enligt 6 kap. 2 § ML, vilket även gäller vid samäganderätt till exempelvis en fastighet.¹²³ Definitionen av beskattningsbar person förklarar dock inte vid vilken tidpunkt någon övergår till att i mervärdesskattehänseende ses som en beskattningsbar person. Det finns exempelvis ingen begränsning åldersmässigt eller krav på tillstånd för verksamheten för att någon ska anses vara en beskattningsbar person.¹²⁴ Dock kan det finnas problem vad gäller gränsdragningen mellan privatpersoner och företag och vem som är att se som beskattningsbar person. Detta eftersom den tidigare skatterättsliga uppdelningen mellan företag

¹¹⁷ Forssén, *Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmelser av vem som är beskattningsbar person*, Balans Fördjupning nr 3, s. 2.

¹¹⁸ Prop. 2012/13:124, *Begreppet beskattningsbar person - en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen*, s. 71.

¹¹⁹ Prop. 2012/13:124 s. 66.

¹²⁰ Forssén, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, s. 7.

¹²¹ Prop. 2012/12:124 s. 66.

¹²² Skatteverket, *Beskattningsbar person*, 2020.

¹²³ Skatteverket, *Enkla bolag och partrederier*, 2019.

¹²⁴ Skatteverket, *Beskattningsbar person*, 2020.

och privatpersoner inte längre är lika tydlig, därmed kan det idag finnas skattepliktiga privatpersoner.¹²⁵

Vill en person ses som en beskattningsbar person innan en verksamhet påbörjats, vilket innebär att försäljningar har genomförts, fordras enligt Skatteverket att denne kan styrka att förutsättningarna för att vara en beskattningsbar person är uppfyllda med objektiva omständigheter. Några sådana omständigheter exemplifieras av Skatteverket som typiska för en ekonomisk verksamhet, även om dessa kan skilja sig mellan olika branscher. Exempel på omständigheter är att tillgångar har införskaffats och att de endast kan användas i verksamheten och att varor eller tjänster säljs av den som bedriver en verksamhet.¹²⁶

3.7.2 Ekonomisk verksamhet

Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i sin tur i 4 kap. 1 § 2 st. ML och grundar sig i art. 9.2 mervärdesskattedirektivet; ”*med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripen 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.*” I förarbetena uttalas att begreppet ekonomisk verksamhet ska tolkas på samma sätt i Sverige som unionsrättsligt.¹²⁷ Begreppet utvecklas även och bland annat sägs att uppräknningen är exemplifierande och inte är uttömmande.¹²⁸ Exempelvis torde med begreppet handlare menas alla utom producentledet i en försäljningskedja. Vad gäller fria yrken nämns artister, författare och jurister som exempel.¹²⁹

Ekonomisk verksamhet ska även bedömas ”*oberoende av syfte eller resultat*”, ändock måste ett förvärvssyfte, det vill säga ett syfte att företa beskattningsbara transaktioner, föreligga enligt förarbetena. Uttrycket ”*oberoende av syfte eller resultat*” är därmed mer att betrakta som att det klargör att det är verksamhetens karaktär och inte syfte som är avgörande. I förarbetena framförs även att det inte krävs att erhållande av inkomster faktiskt skett för att en ekonomisk verksamhet ska anses finnas. Inte heller ett vinstsyfte fordras, utan endast att verksamheten är ekonomisk i sin karaktär. Vanligen är det emellertid möjligt att utgå från att i scenarion i vilka en tillgång genom sin karaktär enbart är lämpad för kommersiellt bruk, föreligger ekonomisk verksamhet. Rör det sig

¹²⁵ Kristoffersson, *Tax issues in the sharing economy*, Skattenytt 2019 s. 720.

¹²⁶ Skatteverket ställningstagande, *Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt*, 2017-06-21.

¹²⁷ Prop. 2012/13:124 s. 71.

¹²⁸ Prop. 2012/13:124 s. 72.

¹²⁹ Prop. 2012/13:124 s. 67.

om en tillgång som istället kan vara lämpad för både privat och kommersiellt bruk, får alla omständigheter beaktas för att kunna bedöma om det föreligger ekonomisk verksamhet eller inte. Hur omständigheterna beaktas kan exempelvis vara att jämföra den faktiska användningen av tillgången mot hur utövning av en ekonomisk verksamhet med samma tillgång vanligen sker.¹³⁰ Rör det sig om transaktioner som är tillfälliga är de inte att se som ekonomisk verksamhet.¹³¹

Kravet på att ersättning utges mot tillhandahållande av varor eller tjänst är även en förutsättning för att en ekonomisk verksamhet ska föreligga. EU-domstolen har även uttalat att det vanligen är ekonomisk verksamhet om den utförs fortlöpande och mot ersättning.¹³² En ekonomisk verksamhet kan därför sägas ha som kännetecken att syftet bakom att den utförs är att skapa intäkter. Enligt Henkow torde rekviritet vara uppfyllt direkt i samband med försäljning av varor eller tjänster.¹³³ Emellertid krävs inget vinstsyfte för att det ska ses som ekonomisk verksamhet, så länge verksamheten är ekonomisk i sin karaktär på så sätt att syftet är att tjänster eller varor säljs.¹³⁴ Sker tillhandahållande av en vara eller tjänst utan att ersättning utges, anses det inte vara ekonomisk verksamhet vilket EU-domstolen utvecklade i en dom. I rättsfallet hade ett företag tillhandahållit en tjänst men inte tagit betalt och ingen ersättning hade därmed utgått. Därför ansåg EU-domstolen att trots att de tillhandahållit en tjänst var de inte att se som en beskattningsbar person, eftersom det inte var mot ersättning, vilket ledde till att företaget ej hade någon avdragsrätt.¹³⁵

I vissa fall kan det vara svårt att dra en gräns mot hobbyverksamhet, där det vanligen inte finns ett förvärvssyfte, samt fall i vilka tillgångar innehas som kan användas såväl i en ekonomisk verksamhet som privat. Mervärdesskatteskyldighet kan nämligen föreligga i vissa fall för sådan privat verksamhet. Skatteverket har uttalat att bedömningen om något är en hobbyverksamhet, eller används privat, ska ske utifrån varje fall och omständigheterna i det, med utgångspunkt i begreppet ekonomisk verksamhet. Faktorer som kan visa på att det rör sig om en ekonomisk verksamhet och således inte en hobbyverksamhet är exempelvis att en affärsplan finns, att verksamhet har finansierats med hjälp av externa parter och att marknadsföring av verksamheten sker på ett sätt som är ändamålsenligt.¹³⁶ Ett exempel är ett rättsfall från EU-domstolen i vilket en solcellsanläggning placerad på en bostad ansågs vara ekonomisk verksamhet. Motiveringen var

¹³⁰ Prop. 2012/13:124 s. 66–67.

¹³¹ Skatteverkets ställningstagande, *Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt*, 2017-06-21.

¹³² Mål C-408/06 Franz Götz.

¹³³ Henkow, a.a.s. 41.

¹³⁴ Prop. 2012/13:124 s. 66.

¹³⁵ Mål 89/81 Hong-Kong Trade Development Council.

¹³⁶ Skatteverket ställningstagande, *Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt*, 2017-06-21.

bland annat att syftet med anläggningen var att vinna intäkter genom försäljning av överskottsel till ett nät och avtalet var inte tidsbestämt, vilket visade på att syftet var driva anläggningen under en längre tid. Därmed var den inte tillfällig utan uppfyllde rekvisitet om att verksamheten skulle vara fortlöpande.¹³⁷

Frågan som blir avgörande för parterna i ett BTN, är om de uppfyller rekvisitet att de anses agera i egenskap av beskattningsbar person och självständigt bedriver ekonomisk verksamhet och till följd därav är skyldiga till mervärdesskatt enligt 4 kap. 1 § ML. Inledningsvis kan konstateras att det förmodligen inte är möjligt att bedriva uppvärmning av sitt eget hus som hobbyverksamhet, likt exemplet med solcellsanläggningen vilket ansågs vara ekonomisk verksamhet, torde även BTN vara det, även om en direkt jämförelse inte kan göras med mikroproduktion av el. Anledningen är att det i ett BTN finns ett syfte att sälja överskottsenergi fortlöpande. Det torde nämligen sällan vara på ett sådant sätt att en byggnad endast behöver värmas upp en enstaka gång. Således kan möjligheten att ett BTN ska ses som hobby uteslutas.

Frågan återstår då om rekvisiten är uppfyllda för att affärerna i ett BTN ska ses som ekonomisk verksamhet. I de situationer som ersättning erläggs, antingen i form av pengar eller byte, torde det vara fallet enligt 4 kap. 1 § ML. Anledningen är att det, som nämnt, troligen bedrivs fortlöpande samt i ett sådant fall även kan anses bedrivas med ett syfte att skapa intäkter. Utges ersättning däremot inte, är det troligtvis inte att se som ekonomisk verksamhet, eftersom ingen intäkt skapas, fastän verksamheten bedrivs fortlöpande. Likafullt kan tanken uppstå att syftet är att vinna en intäkt genom lägre energikostnader och att det är därför en part väljer att ansluta till ett BTN. Frågan är då om det är tillräckligt för att det ska anses vara en ekonomisk verksamhet. Allt beror, som framgår, på omständigheterna från fall till fall och utvecklas i kapitel fem.

Följaktligen kvarstår frågan vilka parter inom ramen för ett BTN som kan ses som beskattningsbara personer. Troligtvis torde det generellt sett vara alla som säljer överskottsenergi mot ersättning oavsett syfte eller resultat. Ersättning behöver nämligen inte erläggas för att det ska anses vara ekonomisk verksamhet, förutsatt att verksamheten är ekonomisk i sin karaktär. Privatpersoner och slutkonsumenter nämns dock särskilt i förarbeten som exempel på vilka som inte är beskattningsbara personer, men vad innebär det i sådana fall om en privatperson säljer vidare överskottsvärme? Frågan utvecklas i kapitel fem med anledning av att det är flera faktorer som spelar in.

¹³⁷ C-219/12 Fuchs.

Troligtvis finns emellertid en möjlighet att bli en beskattningsbar person och få möjlighet till avdrag innan ett BTN har påbörjats, eftersom det troligen går att visa på att installation av ett nät endast kan användas för utbyten av energi och torde vara tillräcklig som objektiv omständighet vilket Skatteverket kräver. Eftersom det har avgränsats från frågor om händelser innan ett BTN är etablerats utvecklas inte frågan.

3.7.3 Vem är skattskyldig?

Som regel är det slutkonsumenten, vanligen en privatperson, som bär skatten medan företagare betalar in den.¹³⁸ I 1 kap. 2 § ML, motsvarande art. 192a-204 i mervärdesskattedirektivet, framgår vem som är skattskyldig, det vill säga ska betala in skatten till staten. Huvudregeln är enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, art. 193 i mervärdesskattedirektivet, att den som är skattskyldig för sin omsättning är säljaren. Vanligtvis är det inga problem att se vem som är säljare, men ibland uppstår osäkerhet. Exempelvis om någon säljer i annans namn genom förmedling är huvudmannen säljare.¹³⁹ Förmedlar en person en vara eller tjänst för en annan persons räkning samt tar betalt för den vara eller tjänst den förmedlar ses den personen som säljare och är därmed skattskyldig om omsättningen är det enligt 6 kap. 7 § ML som motsvaras av art. 28 i mervärdesskattedirektivet.

Inom ett BTN är säljaren således skattskyldig enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML, vilket torde vara den eller de parter vars överskottsenergi går ut i nätet. Det vill säga, de som omsätter energin är de som är skattskyldiga för den. Hur mängden överskottsenergi ska mätas är därmed också en fråga som behöver besvaras, för att kunna bedöma vad som ska betalas in, emellertid har det avgränsats från den frågan vilket gör att diskussionen stannar vid vem som är skattskyldig i stort.

¹³⁸ Forssén, *Skattskyldighet för mervärdesskatt - en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, s. 29.

¹³⁹ Skatteverket - Rättslig vägledning, *Vem är skattskyldig?*, 2020.

4. BTN i praktiken - exemplifierande typfall

4.1 Inledande om kapitel fyra

I kapitlet presenteras exemplifierande typfall över hur BTN kan komma att användas i praktiken. Typfallen är fiktiva och skapade av uppsatsförfattaren, emellertid har inspiration hämtats från hur befintliga demonstrationsprojekt är utformade.¹⁴⁰ Typfall A, med två privatpersoner, är emellertid mindre sannolikt eftersom deras värme profiler troligtvis är lika. Likväl kan exemplet få ett värde i ett större sammanhang, genom att visa på i vilka fall, samt vid vilken tidpunkt, utbyten av energi inom ramen för BTN är skattepliktiga för mervärdesskatt. Därför har typfallet tagits med.

4.2 Typfall A – Affärer mellan två privatpersoner

I ett första fiktivt typfall A rör det sig om två privatpersoner som bor grannar och har olika värme profiler. De bestämde sig redan vid byggnationen av husen för att koppla samman sina två villor, vilka används fullt ut som bostäder, i en mindre variant av ett BTN. Anledningen till sammankopplingen är att den ena villan producerar ett överskott av energi på hösten. Samtidigt har ägaren av det andra huset i sin tur ett överskott av energi på våren. Parterna har ej diskuterat frågan om ersättning, utan båda ser det som att ett BTN kan gynna dem och har därför inte diskuterat betalning än. Ingen av parterna har för avsikt att starta någon form av bolag för att driva deras BTN, utan allt ska ske mellan dem i egenskap av privatpersoner.

4.3 Typfall B – Affärer mellan två företag

I Typfall B är det istället fråga om en livsmedelsbutik vilken är belägen i närheten av en större datorhall med serverdatorer, båda bedrivs i bolagsformen aktiebolag. Dessa datorer skapar ett energiöverskott med anledning av att de måste kylas ner, samtidigt som livsmedelsbutiken har ett behov av värme. Båda fastigheterna är nybyggda och av orsaken att de hade olika värme profiler bestämde sig fastighetsägarna till datorhallen och livsmedelsbutiken för att koppla ihop byggnaderna i ett BTN, i tron om att det skulle främja dem båda. Fastighetsägarna har ej diskuterat ersättning, därför vet de inte än om eller hur betalning ska ske.

4.4 Typfall C – Affärer mellan flera parter i olika rättsliga former

I ett tredje typfall C finns två närliggande områden, ett industriområde samt en andra fastighet på vilken en äldre fabrik byggts om till bostäder. Bostäderna består dels av några hyresrätter, dels av några mindre radhus i ägandeformen villa. Den delen av fabriken som byggts om till hyresrätter ägs av en fastighetsägare som även bor i ett av radhusen. I industriområdet finns, likt illustration

¹⁴⁰ Inspiration har främst hämtats från hur tekniken beskrivits i projekten Ectogrid samt SENS “kalla nät”, se fotnot 2 samt avsnitt 2.

B, en nybyggd datorhall med serverdatorer vilken också det ägs av fastighetsägaren själv. I industriområdet finns även en lagerbyggnad, vilket ägs av ett klädföretag, vilken producerar ett mindre överskott av kyla samtidigt som den har ett behov av värme. Datorerna i serverhallen producerar i sin tur ett överskott av värme och behöver därför energi för att kylas ner. Vid byggnationen av serverhallen, lagerbyggnationen samt ombyggnationen av bostäderna togs beslutet att koppla samman samtliga byggnader i ett BTN för att effektivisera energianvändningen. Ersättningsfrågan har emellertid inte diskuterats mellan parterna än.

5. Hur relaterar affärerna i ett etablerat BTN till den svenska mervärdesskatterätten?

5.1 Inledande om kapitel fem

I detta kapitel sammanfattas och analyseras den svenska mervärdesskattens relation till ett etablerat BTN. Emellertid presenteras först en kort diskussion om varför en direkt jämförelse med produktion av el via solcellsanläggningar inte kan göras. Därefter sammanfattas de slutsatser som dragits i tidigare kapitel, vilket ger en mer generell analys om hur mervärdesskatt idag relaterar till ett etablerat BTN utifrån 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML. Därefter följer diskussioner relaterade till varje typfall. Genom tillämpningen av gällande rätt på BTN som företeelse och typfallen besvaras även frågeställningarna om affärerna inom ett etablerat BTN bör vara mervärdesskattepliktiga. Samtidigt besvaras frågorna om vilka undantagsfall som kan finnas. Till sist ges några uppslag på vilka övriga svårigheter som kan uppstå, relaterat till ett etablerat BTN ur ett mervärdesskatterättsligt synsätt. Till följd av besvarandet av frågorna, samt uppslagen på eventuella svårigheter som kan uppstå, uppfylls även uppsatsens syfte.

5.2 Hur relaterar BTN till mervärdesskattesystemet idag?

5.2.1 En kort jämförelse med produktion av el genom solcellsanläggningar

Innan en djupare diskussion om BTN och mervärdesskatt inleds, ska en kort utläggning presenteras om tanken att en jämförelse med mikroproduktion av el i en solcellsanläggning på en byggnad hade kunnat ske. Eftersom el nämns i samma lagrum som termisk energi, värme, i 1 kap. 6 § ML kan tanken uppstå att de kan behandlas lika. Det är dock inte säkert att en sådan jämförelse ger ett korrekt svar, av anledningen att en solcellsanläggning omvandlar solenergi till el vilken sedan kan användas alternativt säljas ut till ett stort elnät genom anläggningen. Denna form av energiomvandling skiljer sig från energin i ett BTN vilken inte produceras på samma sätt, utan snarare är i ett annat stadie av energiförsörjningen, där överskottsenergi som redan ”producerats” nyttjas. Det finns därmed även en skillnad mellan värmepumpar och solcellsanläggningar, eftersom värmepumpar i sig inte producerar energi utan endast drar till sig den energi som behövs och justerar temperaturen, medan solcellsanläggningar mer allmänt uttryckt kan sägas producera energi.

En ytterligare skillnad är att el från solcellsanläggningar i viss mån kan sparas i ackumulatorer, dock inte på ett identiskt sätt som värmen i ett BTN. Även näten skiljer sig delvis åt då energin i ett BTN säljs tillbaka till ett nät med begränsat antal parter, jämfört med el från solceller som säljs

till ett större elnät. Betalning för försäljning av överskottsel sker även mest troligt även i form av pengar, medan det inom ett BTN torde vara möjligt med byten eftersom alla parter i nätet borde vara kända för varandra vilket inte nödvändigtvis är fallet i ett stort elnät. Således kan det konstateras att flera väsentliga skillnader finns mellan affärsmodellerna. Stöd torde därför kunna hämtas från information om hur solcellsanläggningar hanterats till de delar de är lika, exempelvis frågan om avdragsrätt, fastän att ett direkt jämförande inte är möjligt vilket även är anledningen till att ett sådant inte skett.

5.2.2 BTN och rekvisiten skattepliktig omsättning inom landet

Av de rekvisit som är uppfyllda i 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML är det till att börja med givet att leverans av termisk energi i ett BTN i huvudfallet är att se som omsättning, förutsatt att någon form av ersättning erläggs, enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML. Rekvisitet uppfylls dels genom att värmen i ett BTN har konstaterats vara en vara enligt 1 kap. 6 § ML, dels eftersom ersättning kan tänkas utgå i de flesta scenarion. Det samband som krävs mellan ersättningen och energin som fås i utbyte har även konstaterats finnas, eftersom det sannolikt endast finns en anledning till att ersättning utges i samband med nyttjande av ett BTN, vilken är att få energi. Den skillnad som råder mellan om endast byte av energi jämfört med om ersättning utgår i pengar borde dock främst vara praktisk eftersom alternativen likställdes i förarbetena, exempelvis hur fakturor utformas, samt möjligen hur beskattningsunderlaget ska beräknas. Frågan utvecklas trots det inte vidare enligt uppsatsens avgränsning.

Det ska emellertid även sägas, som tidigare nämnts, att det inte är att se som omsättning om det endast är transaktioner mellan en part, därmed är kravet uppfyllt i alla fall utom ett sådant där en part valt att anlägga ett BTN mellan fastigheter som denne äger själv. I en sådan situation är det inte att se som omsättning och därmed är inte affärerna skattepliktiga för mervärdesskatt, eftersom rekvisitet mot ersättning brister enligt 2 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.

I de fall som ersättning inte utgår blir frågan om det är möjligt att ge bort energi som gåva, likt andra materiella ting, eftersom det i de flesta fall är något fortlöpande och inte tillfälligt. Det finns inga uttalade begränsningar som talar emot det, möjligen den grundläggande neutralitetsprincipen och då främst konkurrensneutralitet, eftersom det utgår mervärdesskatt på andra alternativa energiförsörjningsmetoder. Dock motverkar uttagsbeskattningen troligen en sådan eventuell brist i konkurrensneutraliteten, att tillhandahållandet av energi inte skulle beskattas, för att den ges bort utan motprestation av en beskattningsbar person som fått avdrag för eventuell ingående mervärdesskatt till exempelvis en privatperson. Om energin ges bort utan ersättning av en person

som inte fått avdrag är det inte att se som omsättning och det torde inte strida mot konkurrensneutraliteten.

Uttag, enligt 2 kap. 1 § 1 st. 2 p. ML kan, enligt tidigare diskussion, troligen endast aktualiseras i ett fåtal fall, vilka alla torde vara relaterade till om en person etablerar ett nät i ett företag och sedan själv nyttjar värmen som privatperson. Alternativt kan uttag aktualiseras när en person ger bort värmen till exempelvis någon närstående.

Slutsatsen har även dragits att ett tillhandahållande av energi i ett etablerat BTN ska ses som ett tillhandahållande och inte flera, baserat på praxis från HFD och Skatteverkets vägledning. Eftersom inget undantag generellt sett föreligger för BTN, är omsättningen även skattepliktig enligt 3 kap. 1 § ML och det rekvisitet i 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML är därmed uppfyllt. Emellertid kan enstaka undantag förekomma, vilket dock inte borde vara allt för vanligt. Främst är det då två sådana undantag från skatteplikt som kan aktualiseras i samband med ett etablerat BTN. Det första undantaget som kan aktualiseras är 9d kap. 1 § ML som är tillämplig i scenarion med beskattningsbara personer vilka har en omsättning under 30 000 kronor under beskattningsåret samt har haft det två år innan, för dessa råder inte mervärdesskatteplikt. Däremot kan sådana personer anmäla sig för frivillig skattskyldighet, dock leder det till ett avdragsförbud för de som köper av sådana beskattningsbara personer som inte registrerat sig.

Det andra undantaget som kan aktualiseras är om energin från ett BTN kan ses som underordnat exempelvis en bostadsupplåtelse enligt 3 kap. 2 § 2 st. ML. Huvudfallet är sannolikt inte ett sådant och generellt sett torde omsättningen därmed vara skattepliktig. Skattesatsen är i sin tur 25 procent enligt 7 kap. 1 § ML. Enligt uppsatsens avgränsning att omsättning förutsätts ske inom Sverige, eftersom BTN fordrar närliggande byggnader, är likaså rekvisitet inom landet, för värme definierat i 5 kap. 2c-2d §§ ML, uppfyllt.

Vad gäller avdragsrätt krävs, för att det ska föreligga för kostnader för affärerna inom ett BTN, ett samband som kan bevisas mellan ingående och utgående transaktioner, eftersom de utgående ska vara skattepliktiga enligt reciprocitetsprincipen. Till följd av det föreligger avdragsrätt när mervärdesskatteplikt råder, med undantag för ingående skatt vilken är hänförlig till en privatbostad enligt 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML. Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML säkrar även att mervärdesskatten bärs av slutkonsumenterna, även om de inte endast är slutkonsumenter utan även producerar ny energi som säljs vidare. Hade förbudet inte existerat hade det inte funnits någon part som kunde bära skatten, eftersom även privatpersoner då skulle fått avdrag. På så sätt uppfylls även

detta syfte med mervärdesskatten. Ett scenario i vilket svårigheter rörande avdragsrätt emellertid kan tänkas uppstå relaterat till byten är om två parter vilka agerar i olika egenskap byter energi. Exempelvis att en skattepliktig part byter med en part som inte är det och vill göra avdrag, vilket då inte är möjligt i dagsläget.

Det är även den part som är säljare, i de flesta troliga scenarion därmed båda parterna, som är skattskyldig för mervärdesskatt enligt 1 kap. 2 § ML. Därmed torde, i de fall båda parter i ett BTN säljer, vara skattskyldiga eftersom båda agerar som säljare, även om det är i olika omfattning. I vissa scenarion kan emellertid endast en part komma att bli skattskyldig om det endast är den som säljer energi och alla andra parter köper.

Vad gäller tidpunkten för beskattning är det, som tidigare nämnt, förmodligen den vid tidpunkt som överskottsenergi lämnar en byggnad respektive att en byggnad drar till sig energi som är att se som beskattningsgrundande händelser, enligt 1 kap. 3 § ML. Beskattningsunderlaget utgörs av ersättningen enligt 7 kap. 3 § ML, med undantag för uttagssituationer i vilka det bestäms till inköpspris eller självkostnadspris enligt samma lagrum.

5.2.3 Rekvisitet beskattningsbar person i denna egenskap och BTN

När nu rekvisiten om skattepliktig omsättning inom landet har konstaterats vara uppfyllda, åtminstone i de flesta fall, inom ramen för ett etablerat BTN återstår frågan om affärerna i ett BTN görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Att det rekvisitet uppfylls är avgörande för om mervärdesskatteplikt föreligger eller inte, samtidigt går det troligen inte att dra en generell slutsats utan det beror på konstellationen av parter från fall till fall. Vad gäller parterna inom ett etablerat BTN skiljer det sig även från hur traditionella konstellationer av parter relaterade till energiförsörjning ser ut av anledningen att båda parter kan vara köpare och säljare samtidigt. Den som är att se som säljare är den vars överskottsenergi går tillbaka ut i nätet och köpare blir till följd av det den vars byggnad drar till sig energi. På så sätt kan samma part växla mellan att vara köpare och säljare, beroende på i vilken egenskap de hanterar energin.

Rekvisitet beskattningsbar person i denna egenskap förutsätter ekonomisk verksamhet samt att en sådan bedrivs självständigt. Emellertid kan vem som helst vara en beskattningsbar person förutsatt att de i någon grad anses bedriva en ekonomisk verksamhet självständigt enligt 4 kap. 1 § ML, oavsett om det bedrivs i form av en juridisk person eller av en fysisk person. Att som i detta aktuella fall, sälja och köpa energi genom utbyten i ett begränsat nät borde vara att se som ekonomisk

verksamhet i alla fall, eftersom syftet är att sälja en vara, termisk energi genom vatten. Vad avsikten sedan är, om det exempelvis är att gå med vinst eller vara till nytta för samhället har ingen betydelse för att det ska ses som en ekonomisk verksamhet, då syftet inte är det avgörande enligt 4 kap. 1 § ML samt dess förarbeten. Därmed är en part som säljer energi i ett BTN att se som en beskattningsbar person, eftersom ekonomisk verksamhet kan anses bedrivas, avsaknaden av vinstsyfte och kravet på intäkter har ingen betydelse i det fallet. Att anlägga ett BTN med avsikten att båda parter anser att de gynnar dem båda av andra anledningar och därmed vill ge värmen som rena gåvor, exempelvis för att de är del av samma familj och därför vill hjälpa varandra i egenskap av privatpersoner, är därför möjligt, men då råder inte skatteplikt för mervärdesskatt och därmed finns då ingen avdragsmöjlighet. Avsaknaden av intäkter innebär emellertid inte att en verksamhet inte är ekonomisk verksamhet, eftersom det inte krävs ett vinstsyfte endast ett förvärvssyfte. Däremot är det inte nödvändigtvis så att ingen intäkt i ett BTN visar på att något getts bort gratis, utan det kan finnas flera anledningar till varför en sådan situation uppstår.

En ytterligare del av rekvisitet ekonomisk verksamhet är, som nämnt, att den bedrivs fortlöpande. Emellertid borde fortlöpanderekvisitet vara uppfyllt i alla konstellationer som går inom ramen för ett etablerat BTN eftersom energiförsörjning till byggnader troligen inte kan vara en engångsföreteelse, med undantag för de fall som exempelvis ett partytält eller liknande ställs upp under en kortare period. I sådana fall torde det alltså vara samma system som redan existerar till en permanent byggnad, eftersom det inte är helt enkelt att anlägga ett nytt nät och då är frågan om det faktiskt blir någon skillnad, troligtvis inte. En ytterligare anledning till att fortlöpanderekvisitet är uppfyllt är att det sannolikt inte går att ha energiförsörjning som hobbyverksamhet, även om det hade kunnat vara av rent intresse som en privatperson anlade ett BTN. Likaså kan det motiveras med att försäljning av överskottsel från solceller till ett nät ansågs vara ekonomisk verksamhet i HFD:s praxis.¹⁴¹ Om energin från ett BTN endast gick tillbaka till samma byggnad hade det troligtvis inte varit att ses som ekonomisk verksamhet, eftersom det då sannolikt är samma skattesubjekt och utbyten inom samma skattesubjekt är inte omsättning.

Även om en part därför kan ses som beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet finns det tidigare presenterade undantaget i 9d kap. 1 § ML, för beskattningsbara personer med omsättning under 30 000 kronor under ett år och de två åren innan, förutsatt att ingen registrering av frivillig mervärdesskatteplikt skett. Överstiger omsättningen, det vill säga värdet på bytena av

¹⁴¹ Se avsnitt 3.4.2.

energin, den summan så råder skatteplikt. Därmed torde de flesta scenarion inom ett BTN vara att se som ekonomisk verksamhet, med undantag för de i vilka ersättning inte utgår, oavsett anledning.

5.3 Affärer mellan två privatpersoner

Såsom det konstaterats i avsnitt 5.2 ovan, torde rekvisiten för att mervärdesskatteplikt ska föreligga enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML generellt sett i huvudfallet vara uppfyllda vid affärer i ett etablerat BTN, förutsatt att ersättning erläggs. Generellt sett är huvudregeln för försäljning mellan privatpersoner emellertid att mervärdesskatt inte ska utgå. Frågan blir därför om något undantag är tillämpligt i det aktuella fallet med två privatpersoner och hur lagstiftningen appliceras på en sådan situation.

I ett scenario med ett BTN som anläggs mellan två byggnader ägda av privatpersonerna själva, likt detta typfall, torde ingen skillnad råda från mervärdesskatteplikten allmänt sett. Förutsatt att båda parter bidrar med energi, så att det kan ses som byten, alternativt erlägger ersättning, sker omsättning av en vara som är skattepliktig enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML. Inget undantag eller befrielse råder av den anledningen. Det kan emellertid, som sagt, fastställas att privatpersoner vanligen inte är att se som beskattningsbara personer enligt förarbetena till ML, utan de ska istället bära skatten som slutkonsumenter. Skillnaden mellan det aktuella scenariot med BTN och andra situationer i vilka försäljning sker mellan privatpersoner, men där skyldighet att betala mervärdesskatt ändå råder, är främst av anledningen att fortlöpanderekvisitet i sådana fall inte är uppfyllt. Vanligen när saker hyrs eller lånas ut i situationer inom ramen för delningsekonomin, alternativt säljs, torde det nämligen endast ske en eller några gånger, vilket gör att det inte ses som ekonomisk verksamhet.

Följaktligen kan det därför konstateras att om två grannar i egenskap av privatpersoner äger ett BTN och utbyter energi med varandra så föreligger enligt tidigare resonemang, mervärdesskatteplikt generellt sett förutsatt att ersättning erläggs då de kan ses som beskattningsbara personer som bedriver ekonomisk verksamhet. Väljer parterna att inte utge någon ersättning, torde inte mervärdesskatteplikt råda. Det råder dock, som konstaterat, undantag om omsättning är under 30 000 kronor under ett beskattningsår samt har varit det två år tidigare enligt 9d kap. 1 § ML. Därmed blir kostnaden för energin i ett BTN avgörande i det aktuella fallet för om dessa personer ska registrera sig för mervärdesskatteskyldighet eller inte. Skattskyldiga är emellertid båda parter enligt 1 kap. 2 § ML, förutsatt att båda bidrar med energi. Är det endast en part som bidrar blir endast den skattskyldig.

Slutsatsen är rimlig eftersom det i förarbetena uttalades att anledningen bakom införande av lagrummet var att underlätta för mindre företag, vilket en energiproducent i egenskap av privatperson i ett etablerat BTN troligen kan anses vara. Att ingen mervärdesskatt betalas för energin om parterna inte utger någon ersättning torde inte heller strida mot syftet med mervärdesskatten. Detta eftersom lagstiftaren medvetet undantagit omsättning under 30 000 kronor och därmed även fall där ingen ersättning sker. Parterna bär ändå skatten, eftersom de troligen redan betalat för den existerande energin som ska balanseras och inte fått avdrag för den. Oavsett om en persons omsättning överstiger 30 000 och därför är registrerad för och är skattepliktig medan den andra inte är det, skapas i ett scenario likt detta inga problem vad gäller avdragsrätten eftersom värmen används i en stadigvarande bostad och avdragsförbud därmed råder enligt 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML. Således kan avdrag mest troligt aldrig göras av privatpersoner i ett BTN.

En svårighet som möjligen kan uppstå i ett scenario likt detta är ifall parterna väljer att betala varandra, men det inte är klart hur stor omsättningen kommer vara under år, det vill säga att de inte vet om de ska vara registrerade för mervärdesskatt eller inte. Ett sådant scenario kan leda till att staten förlorar mervärdesskatt som egentligen skulle ha betalats.

5.4 Affärer mellan två företag

Likt vad som konstaterades i typfall A kan slutsatsen dras, efter resonemanget i avsnitt 5.2, att de flesta affärerna inom ett etablerat BTN generellt sett alltid torde vara skattepliktiga för mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML, förutsatt att ersättning erläggs. I det aktuella fallet är båda parter företag och båda bedriver varsitt aktiebolag, vilka är parterna i det aktuella BTN, inte ägarna själva. Inga undantag föreligger enligt den presenterade framställningen för ett sådant scenario och därmed borde enligt tidigare framställning all försäljning mellan de aktuella parterna vara skattepliktig för mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML. Ingen uttagsfråga blir aktuell, förutsatt att ingen av ägarna bor i respektive byggnad vilket emellertid inte är särskilt troligt. De skattskyldiga är därmed inte ägarna utan deras företag, vilka bör vara registrerade för mervärdesskatt.

Därutöver behövs energin mest troligt för att parterna ska kunna bedriva sina verksamheter. Utan kyla fungerar inte serverdatorerna och utan värme och kyla kan inte livsmedelsbutiken fungera särskilt optimalt. Därmed är den ingående mervärdesskatten inte hänförlig till stadigvarande bostad och det undantaget är inte tillämplig, precis som att inget av de andra undantagen är tillämplig.

Därför råder full avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § ML. Avdragsrätten är som nämnt reciprok och möjligheten till avdrag inträder därför samtidigt som skattskyldigheten, vilket är när värmen levererats enligt 1 kap. 3 § ML. För att avdragsrätten ska medges ska emellertid fakturor utfärdas för att undvika risk för bedrägeri enligt 8 kap. 17 § ML. Utan faktura saknas bevis och därmed möjligheten till avdrag, vilket därför bör iaktas särskilt vid byten där det eventuellt inte är lika självklart att ersättning utgår som vid betalning med pengar.

Ovanstående resonemang gäller med undantag för om någon part inte har en omsättning som överstiger 30 000 kronor samt inte haft det under de två tidigare beskattningsåren enligt 9d kap. 1 § ML. Är situationen sådan att det beloppet överskrids blir en part skattskyldig för mervärdesskatt, i ett sådant scenario föreligger dock ingen avdragsrätt så länge den andra parten inte är det eftersom avdragsrätten är reciprok. En svårighet kan därmed uppstå om en av parterna är skattepliktig och den andra inte. Emellertid är båda parter mest troligt skattepliktiga då det inte är sannolikt att en livsmedelsbutik respektive serverhall kan bedrivas med en omsättning under 30 000 kronor.

Skulle situationen vara sådan att det mer var en form av envägsmodell, där livsmedelsbutiken endast nyttjade energin som serverhallen producerade, blir situation lik de energiförsörjningsalternativ vi har idag. Nämligen en sådan situation i vilken en part betalar för att få energi producerad av en annan. Troligen vållar ett sådant scenario inga större problem, om ens några, mervärdesskatterättsligt sett.

5.5 Affärer mellan flera parter i olika rättsliga former

Till skillnad från de tidigare typfallen är det i detta aktuella scenario fler parter i olika juridiska former inblandade i olika former, såväl juridiska personer som fysiska personer, vilket kan bli aktuellt i praktiken. Enligt det som presenterats ovan i avsnitt 5.2–5.4 råder i de flesta scenarion skatteplikt för mervärdesskatt för alla parter enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML. För klädföretaget är det därmed ingen skillnad mot svaret i typfall B, det vill säga mervärdesskatteplikt råder i alla fall med undantag för de fall där omsättningen är under 30 000 kronor och de inte registrerat sig för mervärdesskatt. Emellertid torde företagen vara registrerade för mervärdesskatt, eftersom deras verksamhet troligen överstiger 30 000 kronor och det därmed krävs enligt lag. För privatpersonerna som bor i bostäderna blir svaret likt det i typfall A, emellertid kan situationen även bli mer lik de relationer som finns idag med elbolag, där privatpersoner är kunder. Detta förutsatt att ingen av dem säljer tillbaka energi.

Alternativet att energi säljs från privatpersonerna till företagen, verkar emellertid inte särskilt troligt. Om det ändå blir så och de har om en omsättning på under 30 000 kronor och därför inte är mervärdesskattepliktiga enligt 9d kap. 1 § ML redovisas ingen utgående mervärdesskatt. Därmed råder avdragsförbud för ingående skatt för företagen som köper och möjligen är vana vid att ha möjlighet att göra avdrag. Det skapar en problematisk situation, vilken som nämnt inte torde vara särskilt vanlig. Snarare kommer energi mest troligt från serverhallen eller lagerbyggnaden, som privatpersonerna sedan kan använda i sina bostäder, vilka kan bidra med energi på andra sätt.

Tillhandahållanden inom en och samma juridiska person är inte omsättning, eftersom motpart saknas. Om en fastighetsägare själv både äger ett en byggnad som producerar överskott av energi och sedan ger detta överskott till en annan byggnad denne också äger i samma bolag, är det därmed inte omsättning. I det aktuella typfallet innebär det att det hade varit en skillnad om markägaren även ägt en till fastighet som nyttjades i en ekonomisk verksamhet och därmed hade kunnat nyttja överskottsvärmen från serverhallen i den. Nu är en sådan konstellation inte möjlig i detta typfall, eftersom den aktuella fastighetsägaren utöver serverhallen, endast äger en privatbostad.

Emellertid aktualiseras då frågan om uttag, om markägaren själv nyttjar värmen som produceras i hans serverhall i sin egen bostad, genom att på något sätt ”ge” värmen från företaget vars byggnad producerat energi till sig själv. I sådana fall kan det möjligen ses som ett uttag enligt 2 kap. 2 § ML, vilket ses som omsättning enligt 2 kap. 1 § ML och ska beskattas, till självkostnadspris eller inköpspris. Troligtvis beräknas det utifrån samma pris som denne tar av andra parter som betalar för att nyttja energi från nätet. Emellertid är frågan om en sådan konstellation vore möjlig i praktiken, mest troligt inte. Emellertid hade det varit en skillnad om fastighetsägaren hade bott i hyreshuset som han själv ägde och då hade underlåtit att fakturera för energin denne fick genom nätet. I ett sådan scenario hade det troligen rört sig om en uttagssituation enligt 2 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

Gällande avdrag finns den möjligheten för de parter för vilka den utgående skatten är skattepliktig. De parter som agerar i egenskap av privatpersoner kan därmed inte göra avdrag, eftersom de använder värmen för privata levnadskostnader enligt 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML. I det här fallet innebär det att möjligheten till avdrag finns för fastighetsägarens företag som äger serverhallen samt för klädföretaget. Avdragsförbud råder emellertid för alla som bor i bostäderna, såväl hyresrätterna som radhusen, förutsatt att de används som stadigvarande bostad, vilket är mest troligt. Även om en del av bostäderna inte används som bostad utan exempelvis kontor torde avdragsförbud ändå råda enligt Skatteverkets ställningstagande gällande el. Fastighetsägaren själv kan eventuellt ha rätt

till avdrag om han har ett företag som äger marken och någon byggnad kopplad till den som han använder som kontor eller liknande, men enligt tidigare resonemang inte för sin egen bostad.

Vad gäller frågan om hur ägarna till bostäderna som nyttjar energin påverkas mervärdesskatterettsligt, beror det på hur energin levereras samt faktureras. Dessa två faktorer påverkar, som nämnt, om det är att se som underordnad bostadsupplåtelsen och i sådana fall råder inte mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 2 § 2 st. ML. Faktureras den separat och om andra omständigheter som att en enskild mätare finns ska däremot mervärdesskatt utgå likt den relativt nya domen från HFD.¹⁴² Ingen större skillnad torde finnas mellan hyres- och bostadsrätter, eftersom det troligen inte kommer att hamna på detaljnivån att ett BTN förläggs mellan lägenheter i form av hyres- eller bostadsrätter. Detta eftersom det inte är möjligt så som det ser ut idag, istället är det husen i stort som är sammankopplade. Den enda möjliga skillnaden som kan finnas för hyresgäster är om den termiska energin, värmen, ingår i hyran. Är den underlåten en bostad är den, som nämnt, nämligen inte mervärdesskattepliktig och därmed är den inte heller avdragsgill. Är den inte att se som underlåten, utan faktureras och specificeras separat, är den emellertid mervärdesskattepliktig, men ej avdragsgill enligt förbudet i 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML.

Sammanfattat leder en tillämpning av gällande rätt på denna situation till att mervärdesskatteplikt råder för serverhallen som ägs av fastighetsägaren samt klädkedjan. Emellertid råder undantag för privatpersonerna och de därmed även avdragsförbud. Därmed kan det även konstateras att det är större risk att problem uppstår i ett scenario likt detta, jämfört med typfall A och B eftersom det är fler parter i olika former inblandade.

5.6 Vilka övriga mervärdesskatterättsliga svårigheter kan BTN aktualisera?

I tidigare avsnitt har den mervärdesskatterättsliga lagstiftningen applicerats på ett etablerat BTN som företeelse, samt mer konkret på varje typfall. Därmed har vissa frågor besvarats. Dock kvarstår det faktum att flera andra svårigheter kan aktualiseras relaterat till ett etablerat BTN. I detta avsnitt ges uppslag på nya frågor och forskningsmöjligheter, likväl besvaras ingen av dessa i denna uppsats, utan presenteras endast kort enligt det givna syftet och frågeställningarna.

En stor skillnad mot traditionella fjärrvärmenät och hur mervärdesskatten hanteras i relation till dessa, är att det är en ledningsägare, vanligen ett företag, som tillhandahåller värme och kyla till

¹⁴² Se avsnitt 3.4.2 om Högsta förvaltningsdomstolens dom den 3 december 2019 mål nr. 1595–19.

konsumenter. Dessa konsumenter är antingen företag eller privatpersoner och alla dessa konstellationer är reglerade i lag. Frågan relaterat till BTN blir emellertid vem som ska anses äga nätet. Om det samägs eller om en part äger, ska i sådana fall någon avgift också erläggas för att få nyttja nätet och ska mervärdesskatt erläggas för det, är det en vara eller en tjänst att få nyttja? Problematiken med ett sådant scenario kan belysas med exemplet om typfall C hade varit annorlunda konstruerat, exempelvis så att scenariot var sådant att en person ägde all mark, vilka byggnader kopplade till ett BTN var placerade på och därmed ägde personen eventuellt även hela nätet. Hur ska en sådan situation hanteras mervärdesskatterettsligt, är det någon skillnad om personen äger marken i egenskap av privatperson eller i ett företag? Svaret på den frågan är mest troligt ja. Särskilt aktuellt blir det ifall denne väljer att ta ut en avgift för att nyttja nätet, likt vissa energibolag gör idag för nyttjande av exempelvis elnät.

Följdfrågor till ett scenario där en eventuell ersättning erläggs för att få nyttja nätet är om det är en vara eller en tjänst som tillhandahålls. Även frågan om det är det ett eller flera tillhandahållanden uppstår. Hur ska en sådan avgift hanteras om personen väljer att ta ut den som privatperson? Ett möjligt svar är att det kan vara att se som en ekonomisk verksamhet som bedrivs av beskattningsbar person, eftersom intäkter skapas för en vara, eller tjänst, även om det inte är helt klart vad som tillhandahålls, en vara eller tjänst. Inga undantag finns heller för en sådan konstellation, åtminstone inte uttalat. Dock är det en situation i vilken flera svårigheter kan uppstå, beroende på hur en sådan avgift bestäms och särskilt beloppet, eftersom undantaget i 9d kap. 1 § ML kan bli aktuellt. Emellertid liknar en sådan konstellation de som energibolag har idag och som det avgränsats från, samtidigt agerar energibolag i form av juridiska personer och inte privatpersoner vilket skulle aktualisera helt andra frågor, som visat. Till exempel aktualiseras även från vad som händer om en privatperson äger nätet för att det förlagts på dennes mark men denne inte själv nyttjar utan endast andra, krävs det då att denna registrerar sig för mervärdesskatt i sådana fall? Vad innebär det om det är flera parter som äger nätet tillsammans? Ska ett aktiebolag i sådana startas och ska det då äga och förvalta nätet så att nyttjande parter sedan betalar till det?

En ytterligare svårighet som kan uppstå är risken för att bedrägerier med mervärdesskatt uppstår. Exempelvis ifall byten sker mellan två parter så kan fakturering ändå behöva ske. Frågan är emellertid om parterna kommer att göra det, eller ens veta att det krävs, om det inte är ett energiföretag som anlagt och äger nätet. Frågan kan även utvecklas till att det inte nödvändigtvis behöver röra sig om bedrägeri, däremot kan problem uppstå med att personer som tidigare inte bedrivit någon form av ekonomisk verksamhet exempelvis inte har förståelse för hur

mervärdesskatten ska betalas in, eller hur registrering ska ske. Emellertid torde det röra sig om mer praktiska problem, vilka likafullt kan leda till en risk för mervärdesskatterättsliga bedrägerier eller rena fel, medvetet eller omedvetet. Dessa risker återfinns troligtvis inom andra områden vilka nya samhällsföreteelser återfinns inom, exempelvis frågor relaterade till delningsekonomi.

En annan fråga som kan uppstå är ifall det finns en ackumulatortank kopplad till ett nät, är det då verkligen att se som ett nät? Förmodligen blir det ingen större skillnad mervärdesskatterättsligt sett mot förvaring av värme. Det är alltså likt en situation där värmen stannat i nätet utan att gå in i en byggnad direkt, eftersom försäljning och köp med största sannolikhet kommer anses ske via värmepumparna i byggnaderna. Om energin då endast åker runt i nätet eller förvaras i en ackumulator borde det inte skapa någon skillnad. I ett fall kan problem eventuellt uppstå, åtminstone teoretiskt sett, om samma part säljer energi, genom att överskott går in i nätet för att sedan gå in i en ackumulator, och att denne sedan får tillbaka "samma" energi. Den enda troliga konsekvensen är då emellertid att en person först säljer energi och då får en intäkt för att sedan köpa när den har ett behov. Är det ett företag som bedriver ekonomisk verksamhet får det avdrag, är det för privatlevnadskostnad finns dock inte den möjligheten. Syftet med mervärdesskattesystemet uppfylls dock då så det borde inte ha någon betydelse eftersom det inte är så att energin minskar i värde på samma sätt som exempelvis en bil kan göra om den säljs för att sedan köpas tillbaka. Det kommer troligen dock inte gå att mäta på den detaljnivån och därmed blir det inte ett problem. Om försäljningen och inköpen inte mäts genom värmepumparna och kylsystemen, utan på annat sätt, kan problem eventuellt uppstå men eftersom det är mest troligt att sådana enheter kommer att finnas i alla BTN, uppstår därmed ingen sådan svårighet. När energin cirkulerar i nätet genom vattnet, är det därför mest sannolikt så att ingen transaktion egentligen sker.

Därtill uppstår frågan om ett BTN kan ses som ett enkelt bolag och om det i sådana fall har någon påverkan på mervärdesskatterättsliga situationen. Troligtvis kan det i flera scenarion bli så att enkla bolag bildas. Såsom lagstiftningen ser ut idag är det ingen större skillnad eftersom det är en vara som säljs av enkelt bolag eftersom det är delägarna då i egenskap av fysiska personer, alternativt juridiska personer om det är företag som är part, som tar de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna. Om lagstiftningen ändras framöver kommer det givetvis att ha en påverkan, men i dagsläget blir det därmed ingen skillnad. Emellertid kan gränsdragningen eventuellt bli svår mot andra avtalskonstellationer, vilket bör tas i beaktande.

Även mer praktiska frågor kan eventuellt få en stor roll. Exempelvis om en skillnad för vid vilken tidpunkt under ett dygn eller under ett år som en part köper har någon betydelse? Det torde spela roll ur den aspekten att marknadspriset på energi kan variera. En annan är om det har någon betydelse hur varmt vattnet är och hur mycket det behöver värmas upp? Dessa frågor har inget givet svar efter vad som presenterats i dagsläget, men eventuellt kan de få i framtiden.

En annan stor fråga, vilken även speglas i delningsekonomin, är att så som mervärdesskatten är uppbyggd ska slutkonsumenterna bära den, vanligen privatpersoner. Vad händer då när slutkonsumenterna inte längre är slutkonsumenterna som i fall likt BTN, utan ”säljer vidare” och på så sätt skapar en ny slutkonsument. Nu skiljer sig BTN från andra nya företagsformer på så sätt att det mest troligt är fortlöpande. Därmed är det även skillnad mot andra mer klassiska fall med delningsekonomin där man ibland delar på saker under en period, inte fortlöpande. Emellertid skapas inga svårare konsekvenser av dessa faktum i samband med BTN eftersom kostnaden är hänförlig till stadigvarande bostad och avdrag på så sätt inte medges vilket gör att de bär skatten på så sätt. Dock kan frågan ställas vad som hade hänt om värmen inte hade varit hänförlig till stadigvarande bostad och avdrag på det sättet vägrats, vad hade hänt då?

Emellertid är mervärdesskattelagstiftningen idag även uppbyggd så att privatpersoner vanligen undantas från skatteplikten med motiveringen att de inte gör affärer fortlöpande utan endast tillfälligt. När de då utför affärer fortlöpande, likt i ett BTN, uppstår problemen. I vanliga fall görs gränsdragning med hjälp av fortlöpande rekvisitet, alternativt att det görs mot intäkter exempelvis som fallet där el från solceller såldes till nätet. Det är dock inte säkert att affärerna sker så att intäkter skapas, enligt tidigare diskussion, hur ska då ekonomisk verksamhet bestämmas?

6. Avslutande reflektioner

I denna uppsats har mervärdesskatterättsliga frågor och konsekvenser relaterade till den nya samhällsföreteelsen BTN diskuterats och det kan fastställas att om det är något nya samhällsföreteelser likt denna ger upphov till, så är det flertalet intressanta frågor. De största svårigheterna ligger emellertid inte i den aktuella företeelsens tekniska delar eller funktion i sig i form av energiutbytena, utan i sammansättningen av parter och deras rättsliga relationer samt hur mervärdesskattesystemet i grunden är utformat.

Det kan emellertid konstateras att det som huvudregel råder mervärdesskatteplikt för flesta tänkbara scenarion inom ett etablerat BTN, förutsatt att ersättning erläggs, enligt 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML. Detta eftersom den termiska energin är en vara, som är skattepliktig och som omsätts inom landet. Alla parter är därmed beskattningsbara personer som bedriver ekonomisk verksamhet, eftersom det finns ett syfte att sälja en vara i form av energi enligt 4 kap. 1 § ML. Emellertid finns några få undantag. Ett exempel är att skattebefrielse råder om en beskattningsbar persons omsättning maximalt är 30 000 kronor under ett beskattningsår samt har varit det två år innan enligt 9d kap. 1 § ML. Ett ytterligare exempel på ett undantag är om tillhandahållandet kan ses som underordnat en bostad enligt 3 kap. 2 § 2 p. ML. Avdragsförbud råder även enligt 8 kap. 9 § 1 st. 1 p. ML och kan därför ej göras av parter i ett BTN vilka nyttjar värmen i sin bostad. Övriga parter vilka nyttjar värmen i sin ekonomiska verksamhet torde alltid kunna göra avdrag, förutsatt att mervärdesskatteplikt råder.

Oavsett om svaret förvånar eller inte, hade ett annat svar än att mervärdesskatteplikt råder varit orimligt då det hade stridit mot syftet med mervärdesskatterätten. Att det råder avdragsförbud för mervärdesskatt relaterad till stadigvarande bostad förvånar inte, eftersom det är meningen att slutkonsumenterna ska bära skatten. Detta precis som det faktum att om inte valen som skattskyldiga gör inte ska påverkas av mervärdesskatt vore avsaknaden av den för vissa transaktioner i ett BTN motsägelsefullt. Det hade även kunnat anses strida mot neutralitetsprincipen och syftet med mervärdesskatten att affärer mellan privatpersoner i grunden inte är skattepliktiga, av anledningen att det utgår mervärdesskatt för andra alternativa energiförsörjningsmetoder som exempelvis fjärrvärme, och då skulle ett incitament finnas att välja BTN före sådan energi. Därför kan det inte vara tanken att det inte ska råda mervärdesskatteplikt för affärerna i ett BTN, eftersom andra alternativ inte är befriade och det därmed hade påverkat konkurrensen. Likafullt blir sådana situationer i vissa fall befriade enligt anförd diskussion.

Till sist kan det även sägas att det gällande rättsläget för mervärdesskatt på affärer inom ett etablerat BTN därmed uppfyller kraven som ställs på neutralitet och likabehandling men däremot inte är lika klart ur ett förutsebarhetsperspektiv. Detta kan kritiseras eftersom det är en så viktig del av rättssäkerheten. Problemen med att mervärdesskattelagstiftningen är äldre börjar därmed visa sig, eftersom den till vissa delar inte är uppdaterad till det samhälle vi lever i idag. Därmed vore det önskvärt med en eventuell översyn av ML med tanke på dess ålder. Tills dess återstår dock vissa frågor som behöver besvaras och det finns säkerligen ytterligare mervärdesskatterättsliga konsekvenser vilka inte diskuterats här, detta faktum visar emellertid endast på komplexiteten i hur nya samhällsföreteelser relaterar till äldre författningar.

Källförteckning

EU-rätt

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, L 347, 11.12.2006.

Nationell rätt

Mervärdesskattelag (1994:200)

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1968:100 *Kungliga majestätets proposition med förslag om förordning om mervärdesskatt m.m.*

Prop. 1993/94:99 *om ny mervärdesskattelag.*

Prop. 2004/05:15 *Mervärdesskatt vid omsättning gas och el, m.m.*

Prop. 2010/11:28 *Vissa tekniska mervärdesskattefrågor.*

Prop. 2012/13:124 *Begreppet beskattningsbar person - en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen.*

Prop. 2016/17:1 *Budgetpropositionen för 2017.*

Statens offentliga utredningar

SOU 1994:88 *Mervärdesskatten och EG: slutbetänkande.*

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2012 ref. 30.

Högsta förvaltningsdomstolens dom den 3 december 2019 mål nr. 1595–19.

EU-domstolen

Domstolens dom av den 5 februari 1963, NV Algemene Transport - en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot nederländska Skatteförvaltningen, mål 26/62, EU:C:1963:1.

Domstolens dom av den 15 juli 1964, Flaminio Costa mot E.N.E.L, mål 6/64, EU:C:1964:66.

Domstolens dom av den 5 februari 1981, Staatssecretaris van Financiën mot den kooperativa föreningen "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA", mål 154/80, EU:C:1981:38.

Domstolens dom av den 1 april 1982, Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council, mål 89/81, EU:C:1982:121.

Domstolens dom av den 10 april 1984, Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, mål 14/83, EU:C:1984:153

Domstolens dom av den 14 februari 1985, D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, mål C-268/83, EU:C:1985:74.

Domstolens dom av den 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Customs and Excise, mål 102/86 EU:C:1988:120.

Domstolens dom av den 8 februari 1990, Staatssecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, mål C-230/88, EU:C:1990:61.

Domstolens dom av den 13 november 1990, Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA, C-106/89, EU:C:1990:395.

Domstolens dom av den 3 mars 1994, R.J Tolsma mot Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, mål C-16/93, EU:C:1994:80.

Domstolens dom av den 21 februari 2005, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121.

Domstolens dom av den 13 december 2007, Landesanstalt für Landwirtschaft mot Franz Götz, C-408/06, EU:C:2007:789.

Domstolens dom av den 29 oktober 2009, Europeiska kommissionen mot Republiken Finland, C-246/08, EU:C:2009:671.

Domstolens dom av den 29 oktober 2009, Skatteverket mot AB SKF, mål C-29/08, EU:C:2009:665.

Domstolens dom av den 29 juli 2010, Astra Zeneca UK Ltd mot Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-40/09, EU:C:2010:450.

Domstolens dom av den 20 juni 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr mot Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz och Thomas Fuch, C-219/12, EU:C:2013:413.

Domstolens dom av den 18 juli 2013, Evita-K EOOD mot Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto', C-78/12, EU:C:2013:486.

Domstolens dom av den 16 april 2015, Minister Finansów mot Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229.

Domstolens dom av den 22 oktober 2015, UAB "Sveda" mot Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, mål C-126/14, EU:C:2015:712.

Förenade målen C-250/14 och C-289/14: Domstolens dom av den 23 december 2015, Air France-KLM, tidigare Air France (C-250/14), Hop!-Brit Air SAS, tidigare Brit-Air (C-289/14) mot Ministère des Finances et des Comptes publics.

Bokföringsnämnden

K2 – Årsredovisning i mindre företag.

Doktrin

Bernitz, Ulf, Carlsson, Mia, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Magnusson Sjöberg, Cecilia, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Cecilia, Vogel, Hans-Heinrich, *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 14 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm 2017.

Ek, Mikael, *Leveranser och unionsinterna förvärv i mervärdesskatterätten*, 1 uppl., Iustus, Uppsala 2019.

Energiföretagen, *Fjärrvärme på djupet*, Energiföretagen Sverige, Stockholm 2017.

Forssén, Björn, *Skattskyldighet för mervärdesskatt - en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, Jure Förlag, Stockholm 2011.

- Forssén, Björn, *Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier*, Örebro universitet, Örebro, 2013.
- Forssén, Björn, *Lucka i tullagen öppnar för ej avsett momsavdrag på grund av två olika bestämmningar av vem som är beskattningsbar person*, Balans Fördjupning nr 3, 2018.
- Fri, Mattias, Grefberg, Ulrika, *E Mervärdesskatt*, Skattenytt 2019 s. 372 ff.
- Henkow, Oskar, *Begreppet "skälig grund" i 8 kap. 13 § ML*, Skattenytt 2017 s. 720 ff.
- Henkow, Oskar, *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, 5 uppl., Gleerups, Malmö 2018.
- Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004 s. 1 ff.
- Kaldal, Anna och Sjöberg, Gustaf, *Vetenskapskrav på uppsatser i rättsvetenskap – handfasta tips*, Jure, Stockholm 2018.
- Karlsson, Tomas, *Avdragsrätt för ingående moms - vem ska bevisa vad?*, Svensk Skattetidning 2018:6 s. 396.
- Karlsson, Olle, Kellgren, Jan, Kristoffersson, Eleonor, *Funktionsförsäljning och beskattning*, Skattenytt 2019 s. 46.
- Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag - med särskild inriktning på användning av förarbeten*, Iustus, Uppsala 1997.
- Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund 2018.
- Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor och Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 6 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2018.
- Kleerup, Jan, Fri, Mattias, *Aktuellt om mervärdesskatt*, Skattenytt 2012 s. 315.

Kristoffersson, Eleonor, *Avdrag för ingående mervärdesskatt enligt rättsfallen Larentia + Minerva och Sveda*, SN 2017 nr. 3 s. 112 ff.

Kristoffersson, Eleonor, *Att styrka avdragsrätt för ingående mervärdesskatt genom faktura*, Svensk Skattetidning 2016:3 s. 178 ff.

Kristoffersson, Eleonor, *Tax issues in the sharing economy*, Skattenytt 2019 s. 710 ff.

Lindgren Zucchini, Giacomo, *Uppdelat uttag av mervärdesskatt på en enda omsättning är inte förenligt med mervärdesskattedirektivet*, Skattenytt 2018 s. 610 ff.

Lundström, Susann, *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt - var tog neutraliteten vägen?*, Svensk Skattetidning, 2015:4 s. 381 ff.

Melz, Peter och Kristoffersson, Eleonor, *Mervärdesskatt – en introduktion*, 19 uppl., Iustus, Uppsala 2018.

Olsson, Stefan, *Rättsvetenskaplig termbildning - ännu en gång*, Skattenytt 2019 s. 733 ff.

Rendahl, Pernilla, *Är mervärdesskatten en konsumtionskatt eller företagskatt? - En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet*, Handelshögskolan Göteborgs Universitet/Svenskt näringsliv, 2015.

Sandberg Nilsson, Anna och Westfahl, Lena, *Mervärdesskattens grunder*, 3 uppl., Sanoma Utbildning, Stockholm 2018.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare - ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2018.

Sonnerby, Mikaela, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, 1 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 2010.

Trenta, Cristina, *The EU Charter and the protection of the financial interests of the EU*, Skattenytt 2019 s. 559 ff.

Westberg, Björn, Mervärdesskattelag (1994:200) lagkommentar till 2 kap. 1 §, Karnov JUNO Internet.

Soft law

Skatteverkets ställningstagande

Skatteverkets ställningstagande den 18 maj 2015, *Ett eller flera tillhandahållanden, mervärdesskatt*, dnr 131 283125-15/111.

(<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/338934.html?date=2015-05-18>)

Skatteverkets ställningstagande den 21 juni 2017, *Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, mervärdesskatt*, dnr. 131 203052-17/111.

(<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/362279.htm>)

Skatteverkets ställningstagande den 19 december 2019, *Bytestransaktioner, mervärdesskatt*, dnr 202 516960-19/111.

(<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/380461.html?date=2019-12-19>)

Skatteverkets rättsliga vägledning

Skatteverket - Rättslig vägledning, *Beskattningsbar person*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/321541.html#ref-cite-skatteverket-131-203052-17111-1>, hämtad 2020-02-14.

Skatteverket - Rättslig vägledning, *Enkla bolag och partrederier*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/322363.html>, hämtad 2020-01-27.

Skatteverket - Rättslig vägledning, *Ett eller flera tillhandahållanden*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/339643.html>, hämtad 2020-02-14.

Skatteverket - Rättslig vägledning, *Gas, el, värme och kyla*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/329322.html>, hämtad 2020-02-14.

Skatteverket - Rättslig vägledning, *Grundläggande om internationell varuhandel*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/329315.html>, hämtad 2020-02-13.

Skatteverket - Rättslig vägledning, *När är en vara eller tjänst omsatt?*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/322324.html#h-Bytestransaktioner>, hämtad 2020-02-14.

Skatteverket - Rättslig vägledning, *Vara eller tjänst?*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/329314.html>, hämtad 2020-02-13.

Skatteverket - Rättslig vägledning, *Vad är omsättning?*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/322322.html>, hämtad 2020-02-14.

Skatteverket - Rättslig vägledning, *Vem är skattskyldig?*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/322348.html>, hämtad 2020-02-15.

Rapport från Skatteverket

Rapport 131 129 651–16/113, *Delningsekonomi – Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet*, Regleringsbrevsuppdrag, slutrapport, 2016-10-31.

Patent

E.ON Sverige AB, Rosén Per, *Lokal konsumtionsenhet för konsumtion av termisk energi och lokal genereringsenhet för generering av termisk energi för ett distributionssystem för termisk energi*, SE3371515 T3, 2019-08-07.

Elektroniska källor

De Frumerie, Mattias, *ESS ger energi till Lund med smart fjärrsystem*, Byggindustrin, 2018, <https://byggindustrin.se/artikel/fordjupning/ess-ger-energi-till-lund-med-smart-fjarrsystem-26626>, (hämtad 2019-11-27).

E.ON Energilösningar (elhandel), *Ectogrid - Energirevolutionen är äntligen här*, E.ON, 2019, <https://www.eon.se/om-e-on/innovation/ectogrid.html#varldens> hämtad 2019-12-01.

Ectogrid, *E.ON is building the world's first Ectogrid at Medicon Village*, Ectogrid powered by E.ON, 2019, <http://ectogrid.com/use-cases/medicon-village/> hämtad 2019-11-27.

E.ON Sverige AB, *E.ON och ESS fördjupar energisamarbetet med Ectogrid till Campus*, ViaTT 2019, <https://via.tt.se/pressmeddelande/eon-och-ess-fordjupar-energisamarbetet-med-ectogridtm-till-campus?publisherId=1035173&releaseId=3255544>, hämtad 2019-11-29.

Ectogrid, *The Ectogrid technology*, Ectogrid powered by E.ON, 2019, <http://ectogrid.com/business-customer>, hämtad 2019-11-02.

Jacobson, Herbert, Cerin, Pontus, *Balanserade termiska nät (BTN)*, Linköpings Universitet, <https://liu.se/forskning/btn>, hämtad 2019-11-26.

Nationalencyklopedin, *energi*, <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/energi>, hämtad 2020-01-23.

Nohrstedt, Linda, *Nya energisystemet delar värme mellan husen*, NyTeknik, 2017, <https://www.nyteknik.se/energi/nya-energisystemet-delar-varme-mellan-husen-6881176>, (hämtad 2019-11-27).

SENS, *Kallt nät och Energilager*, SENS Sustainable Energy Solutions AB, <https://www.sens.se/energilosningar/kallt-naet/>, hämtad 2019-11-27.

Vetenskapsrådet, *Ectogrid - Delad energi för ett hållbarare samhälle, nytta och optimering av lokala energiöverskott*, SweCRIS, <https://www.swecris.se/betasearch/details/project/P459521Energi>, hämtad 2019-11-28.

Vetenskapsrådet, *Ectogrid, att skapa värden av delade och balanserade energiflöden*, SweCRIS,
<https://www.swecris.se/betasearch/details/project/P448711Energi>, hämtad 2019-11-28.

Wendt, Caroline, *Här byggs världens första fullskaliga Ectogrid!*, Future by Lund, 2018,
<http://futurebylund.se/post/har-byggs-varldens-forsta-fullskaliga-ectogrid-tm>, hämtad
2019-12-02.