

”Bidrag, ränta, pengar – så blir momsen en förutsättning för EU-projektets framgång”

Krönikor

Publicerad: 2019-10-25 08:09



ANALYS – av Björn Forssén, advokat och juris doktor

EU-projektet kan inte bli fullständigt om inte, framförallt, de indirekta skatterna fungerar i enlighet med EU-rätten. Avseende dessa skatter har parlamenten i medlemsländerna tilldelat kompetensen till EU:s institutioner.

På de indirekta skatternas område – det vill säga beträffande i första hand mervärdesskatt (moms), punktskatter och tull – ska medlemsländernas lagstiftningar harmoniseras. Det följer av artikel 113 i Fördraget om EU:s funktionssätt (funktionsfördraget).

Beträffande direkt skatt omfattas, enligt artikel 115 i funktionsfördraget, i stället författningar om till exempel inkomstskatt i medlemsländerna av en princip om tillnärmning.

Enligt EU:s primärrätt ska harmoniseringsprincipen i artikel 113 i funktionsfördraget säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar och att snedvridning av konkurrensen undviks. På den inre marknaden ska konkurrens- och konsumtionsneutralitet föreligga med avseende på exempelvis momsen. Det följer också av EU:s sekundärrätt, genom fjärde, femte och sjunde styckena i ingressen till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112:EG) och artikel 1.2 i direktivet.

Vid tolkningen av reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, i förhållande till bestämmelserna i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), bestäms mervärdesskattens räckvidd ytterst dels av bestämningen av skattesubjektet, genom att de beskattningsbara personerna åtskiljs från konsumenterna (vanliga privatpersoner), dels angående skatteobjektet, genom bestämningen av å ena sidan vad som är en skattepliktig omsättning av en tjänst eller en vara och å andra sidan vad som är en från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av en tjänst eller en vara.

Jag resonerar kring mervärdesskattens yttersta gränser särskilt i förhållande till begreppen bidrag, ränta och pengar. Jag fortsätter närmast med skattesubjektet i förhållande till bidrag, och berör sedan skatteobjektet i förhållande till ränta och pengar.

Beträffande de skyldigheter som det innebär för en person att betraktas som beskattningsbar person – skattesubjekt – får nämnas att EU-domstolen i det arbetsrättsliga målet C-212/04 (Adeneler m.fl.) ansåg att principen om EU-konform (direktivkonform) tolkning av en regel i nationell lag inte innebär en skyldighet för medlemsländerna att tolka regeln i strid med dess ordalydelse (*contra legem*). Den konstitutionella legalitetsprincipen som gäller för beskattningsåtgärder enligt 8 kap. 2 § första stycket 2 regeringsformen (1974:152) innebär därför att en direktivbestämmelse inte kan genomdrivas mot den enskildes vilja, om en bokstavstolkning av motsvarande regel i ML inte ger staten täckning för beskattningsåtgärden.

Ett tolkningsresultat som skulle betyda att en regel i ML innebär att en vanlig privatperson omfattas av mervärdesskatten och har rätt till momsavdrag, exempelvis vid inköp i livsmedelsbutiken, är dock enligt min mening extremt. Det åsidosätter grunderna för mervärdesskatten enligt EU-rätten, det vill säga den grundläggande tanken att momsen är en konsumtionsskatt som ska bäras av konsumenten, som vanligen är en privatperson.

Om konsumenten – i likhet med en företagare – skulle kunna göra gällande en fordran på moms gentemot staten, vore det fråga om något slags bidrag från staten. Ett sådant tolkningsresultat beträffande en regel i ML omfattas inte av ett skyddsvärt intresse enligt den grundlagsfästa legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder.

Jag har berört detta framför allt i min doktorsavhandling från 2013, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier, och nu senast i en artikel i Svensk Skattetidning nr 5 2019 (s. 329-346), Vouchrar och moms – regeltekniska aspekter och förslag till forskning, där jag bland annat nämner att uttrycket "annan person" i 2 kap. 13 § ML bör ändras till beskattningsbar person, så att inte en vanlig privatperson (konsument) omfattas av de särskilda regler om vouchrar i momshänseende som infördes i ML den 1 januari 2019 enligt rådets direktiv (EU) 2016/1065.

Även för en beskattningsbar person finns gränsdragningar som är avgörande för att undvika oönskad konkurrensnedvridning på inre marknaden. Det gäller exempelvis gränsdragningen mellan skattepliktiga respektive skattefria omsättningar av tjänster.

På det temat berör jag fortsättningsvis finansiella tjänster i förhållande till begreppen ränta och pengar.

Om en beskattningsbar person som gör från skatteplikt okvalificerat undantagna omsättningar av tjänster (eller varor), och sålunda inte har avdrags- eller återbetalningsrätt för debiterad ingående moms på förvärv i sin verksamhet ändå ges sådan rätt, är det fråga om ett otillåtet statligt stöd av sådana beskattningsbara personer (företagare) enligt artikel 107.1 i funktionsfördraget, eftersom konkurrensen snedvrids. Den bedömningen har EU-domstolen gjort i målet C-172/03 (Heiser), där domstolen ansåg att sådant otillåtet statligt stöd förelåg, när en läkare enligt österrikisk mervärdesskattelagstiftning inte skulle åläggas beskattning genom jämkning av ingående moms på förvärv av investeringsvaror i verksamheten då de tjänster läkaren tillhandahöll övergick från att vara skattepliktiga till att vara okvalificerat undantagna från skatteplikt.

Även på detta sätt uppställer funktionsfördraget en yttersta gräns för mervärdesskattens skyldigheter och rättigheter. I det hänseendet får jag nämna följande angående å ena sidan vad som momsmässigt sett är en omsättning av en tjänst och å andra sidan vad som är verklig ränta eller pengar.

Jag har i nämnda artikel i Svensk Skattetidning tagit upp, tillsammans med de regeltekniska aspekterna och förslag till forskning beträffande vouchrar i momshänseende, frågan om vad som utgör en ersättning när förtjänsten utgörs av en så kallad float. Jag återkom därvid till min artikel i Svensk Skattetidning nr 2 2017 (s. 95-106), Bitcoins och mervärdesskatt, där jag tog upp att finansiella institut tillgodogör sig ränteinkomster genom floaten, det vill säga ränta på de medel som placeras på marknaden under de tidsglapp som uppstår vid förmedlingen av betalningar som sker hos banker etc och som ännu inte har bokförts på bankkundens etc (mottagarens) konto. Jag angav vidare att floaten kan förekomma även hos till exempel kupongföretag, varvid jag anförde bland annat följande.

Lunchkuponger är enligt förarbetena till de särskilda reglerna om vouchrar i ML ett exempel på instrument som kan vara vouchrar (se Regeringens proposition 2017/18:213 s. 15).

Förtjänsten hos kupongföretaget kan bestå i ränteinkomsten – floaten – som uppstår genom att företaget har pengarna från den som har köpt kuponger på sitt konto tills det betalar exempelvis en restaurang där en kupong har lösts in i utbyte mot en lunchmåltid. Enligt nämnda förarbeten bedöms marknaden för sådana restaurangvouchrar ha minskat avsevärt de senaste decennierna, varför betydelsen av de nya reglerna om vouchrar i ML anses ha minskat för restaurangföretag (se Regeringens proposition 2017/18:213 s. 24).

Emellertid förändrar inte det att det principiellt sett kan uppstå gränsdragningsproblem exempelvis mellan vad som är ersättning och vad som är sådan verklig ränta som inte ska ingå i beskattningsunderlaget vid bestämningen av omfattningen av de särskilda reglerna om vouchrar.

I nämnda artikel 2017 berörde jag särskilt Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) förhandsbesked HFD 2016 ref. 6 samt EU-domstolens förhandsavgörande i det

rättsfallet, C-264/14 (Hedqvist). Jag framförde följande kritik mot HFD:s besked beträffande frågan om vad som momsmässigt sett utgör en omsättning av tjänst kontra vad som utgör pengar.

I förhandsbeskedet, som gällde frågan om växlingstjänster avseende bitcoins omfattas av undantaget från skatteplikt avseende omsättning av finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML, görs enbart en förenklad bedömning, där det anförs att bitcoins "är ett betalningsmedel" som "visar stora likheter med elektroniska pengar".

Det som avgjorde att växlingstjänsterna ansågs omfattade av undantaget var att "tillhandahållande av bitcoins utgör verksamhet som kräver anmälningsskyldighet såsom finansiell verksamhet". HFD gick dock förbi frågan om skillnaden mellan lagliga och olagliga bitcoins, och resonerar i sin bedömning bara om "transaktioner [...] som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt".

Därför kan den virtuella valutan bitcoin inte jämföras momsmässigt med elektroniska pengar utan en djupare analys av vad som är pengar. Jag anser att varken förhandsbeskedet HFD 2016 ref. 6 eller EU-domstolens förhandsavgörande i rättsfallet, C-264/14 (Hedqvist), är tillräckligt underbyggda. Nya prövningar av bitcoins i momssammanhang bör enligt min mening göras, där en sådan mångtydig terminologi som exempelvis anförs i Utredningen om elektroniska pengar (SOU 1998:14), angående vad som omväxlande brukar förstås med pengar, beaktas.

Sammanfattningsvis anför jag att EU-projektets framgång är beroende av att reglerna om mervärdesskatt fungerar i förhållande till bland annat begreppen bidrag, ränta och pengar, när det gäller att bestämma de yttersta gränserna för mervärdesskattens omfattning.

Avslutningsvis anser jag att EU tyvärr inte stimulerar till en fortsatt utveckling av EU-projektet med ambitioner om en fungerande inre marknad, när EU-kommissionen beträffande varuhandeln mellan medlemsländerna föreslår att den momsmässiga så kallade övergångsordningen från 1991, med dess destinationsprincip, ska permanentas, i stället för att fortsätta arbeta på att genomföra en ursprungsprincip. Det föreslår EU-kommissionen i sitt förslag den 4 oktober 2017 till ett definitivt system för handeln mellan EU-länder [COM(2017) 569 final].

Det förslaget innebär enligt min mening att EU-kommissionen har gett upp det arbete som inleddes 1987, genom dess dåvarande förslag om att införa ett *clearing house*-system för debitering och uppbörd av moms avseende varuhandeln mellan medlemsländerna.

Förslaget från 1987 förkastades 1989 av de dåvarande 12 EG-ländernas finansministrar, och inför att EU:s inre marknad skulle etableras 1993 infördes i stället övergångsordningen, genom direktivet 91/680/EEG, vilket numera återfinns i artiklarna 402-404 i EU:s mervärdesskattedirektiv. Övergångsordningen, med den ännu idag gällande destinationsprincipen, skulle dock vara enbart just en övergångsordning.

Ambitionen var alltså att på sikt ersätta destinationsprincipen med en ursprungsprincip för mervärdesskattningen av varuhandeln mellan

medlemsländerna, och att därigenom också kunna införa gemensamma moms satser i samtliga medlemsländer.

I sjunde stycket i ingressen till EU:s mervärdesskattedirektiv anges att även om moms satser och undantag inte är helt harmoniserade bör det gemensamma systemet för mervärdesskatt i EU vara konkurrensneutralt. Det motverkas av att EU-kommissionen ger upp på det område som, liksom beträffande tull, borde anses enklast att helt harmonisera, det vill säga varuhandelns.

EU-kommissionens förslag 2017 innebär i stället, mot bakgrund av att skattesuveränitet råder för medlemsländerna så länge EU inte är överstatligt, att medlemsländerna kommer att fortsätta att strida för det egna landets beskattningsrätt till omsättningar av varor inom EU, hellre än att i första hand se på EU:s mervärdesskattedirektiv som lagvalsregler för en fungerande inre marknad med en konkurrens- och konsumtionsneutral moms.

För övrigt finns mer att läsa på temat momsens yttre gränser i min artikel i Tidningen Balans Fördjupningsbilaga nr 3 2019 (s. 19-26), Mervärdesskattens yttre gränser – en modell för forskare och processförare vid jämförelse av mervärdesskattelagen med EU-rätten.