

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7101-13

meddelad i Stockholm den 2 februari 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 14 oktober 2013 i ärende dnr 32-12/I

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

AA har för avsikt att genom ett företag erbjuda tjänster i form av köp och försäljning av den virtuella valutan bitcoin, dvs. växling av traditionell valuta till bitcoin och omvänt. Transaktionerna kommer att ske elektroniskt från företagets webbplats.

Dok.Id 168558

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

Bitcoin används i huvudsak för betalningar mellan privatpersoner via internet samt i vissa webbutiker som accepterar valutan. Valutan saknar utgivare och skapas i stället direkt i ett nätverk genom en speciell algoritm. Systemet tillåter anonymt ägande och överföring av värden inom nätverket av användare som har en bitcoinadress. En bitcoinadress kan liknas vid ett kontonummer.

AAs företag kommer att köpa bitcoin direkt från privatpersoner och företag eller från en internationell växlingssajt och kommer att sälja bitcoin vidare på en sådan växlingssajt eller lägga dem i lager. Företaget kommer även att sälja bitcoin till privatpersoner och företag som lägger order på webbplatsen. När kunden har accepterat det pris i svenska kronor som företaget erbjuder och betalning tagits emot, skickas med automatik sålda bitcoin till den angivna bitcoinadressen.

De bitcoin som företaget säljer kommer antingen att vara sådana som företaget, direkt efter att kunden lagt sin order, köper upp från växlingssajten eller sådana som företaget redan har i lager. Företagets pris till kunderna bygger på det pris som är aktuellt på en viss växlingssajt med en viss procents pålägg. Det är skillnaden mellan företagets inköpspris och försäljningspris som är företagets förtjänst. Några andra avgifter tar företaget inte ut.

I en ansökan om förhandsbesked har AA ställt frågan om han är skyldig att betala mervärdesskatt vid köp och försäljning av bitcoin.

Skatterättsnämnden fann i det nu överklagade avgörandet, med hänvisning till EU-domstolens dom First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354, att AA kommer att tillhandahålla en växlingstjänst mot ersättning. Såvitt gällde frågan om undantag från skatteplikt är bitcoin, enligt Skatterättsnämnden, ett betalningsmedel som används på motsvarande sätt som legala betalningsmedel och även visar stora likheter med elektroniska pengar. AAs transaktioner rörande bitcoin kunde därför anses utgöra sådana transaktioner rörande valuta som avses i

Mål nr
7101-13

artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Nämndens svar på frågan var därför att växlingstjänsten undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar, såsom verket slutligen bestämt sin talan, att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas och anför följande. EU-domstolens dom innebär att det numera är klarlagt att sådan växling av bitcoin som avses i ansökan om förhandsbesked är ett tillhandahållande av tjänst mot ersättning och att detta tillhandahållande omfattas av undantaget från skatteplikt för transaktioner rörande valutor i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

AA anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Målet gäller frågan om mervärdesskatt ska tas ut vid transaktioner som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt.

Rättslig reglering

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelser i artikel 2.1. Av artikel 2.1 c framgår att tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs

inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt.

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster från skatteplikt. Enligt 3 kap. 23 § 1 undantas också omsättning av sedlar och mynt som är lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse. Motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet finns i artikel 135.1 b–g.

Enligt artikel 135.1 e ska från skatteplikt undantas transaktioner, inbegripet förmedling, rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av mynt och sedlar som är samlarobjekt, dvs. guld-, silver-, eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 27 maj 2014 att hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen i målet och ställde följande frågor.

1. Ska artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så att transaktioner i form av vad som har betecknats som växling av virtuell valuta till traditionell valuta och omvänt, som sker mot vederlag som tillhandahållaren räknar in när växlingskurserna bestäms, utgör tillhandahållande av en tjänst mot ersättning?
2. Om svaret på den första frågan är ja, ska artikel 135.1 tolkas så att växlingstransaktioner enligt ovan är undantagna från skatteplikt?

EU-domstolen meddelade dom den 22 oktober 2015 (Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718) och besvarade frågorna enligt följande.

– Artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att transaktioner såsom de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder, utgör tillhandahållanden av tjänster mot ersättning i den mening som avses i den bestämmelsen.

– Artikel 135.1 e i samma direktiv ska tolkas så, att sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är aktuella i det nationella målet, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, vilka sker mot betalning av ett belopp som motsvarar den marginal som är skillnaden mellan det pris som den berörda aktören köper valutorna för och det pris denne säljer dem för till sina kunder, utgör transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Genom EU-domstolens dom är det klarlagt att sådana transaktioner som AA har för avsikt att genomföra via sitt företag, som består av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt, utgör tillhandahållanden av tjänster mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

EU-domstolens dom innebär således att 1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML ska tolkas så att de transaktioner som AA har för avsikt att genomföra enligt ansökan om förhandsbesked ska anses utgöra omsättning av tjänster.

EU-domstolen har vidare funnit att sådana transaktioner som är aktuella i målet omfattas av undantaget från skatteplikt rörande valuta i artikel 135.1 e i mervärdesskattedirektivet.

I 3 kap. 23 § 1 ML undantas endast omsättning av sedlar och mynt. Transaktioner som rör valutor omfattas inte av den bestämmelsen, men får anses hänförliga till de undantag inom finansieringsområdet som avses i 3 kap. 9 §.

Av EU-domstolens dom följer att 3 kap. 9 § ML ska tolkas så att de växlingstransaktioner som AA har för avsikt att tillhandahålla omfattas av undantag från skatteplikt. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Karin Almgren, Thomas Bull, Inga-Lill Askersjö och Mahmut Baran.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.