

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
753-757-11

meddelad i Stockholm den 5 september 2012

KLAGANDE
Asken Finans AB

Ombud: Jur. kand. Urban Nordenadler
Kronofogdevägen 59
163 52 Spånga

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Stockholms dom den 7 december 2010 i mål nr 268-272-10

SAKEN
Mervärdesskatt för redovisningsperioderna maj 2004-april 2005,
maj 2005-april 2006 och maj-augusti 2006, m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom i huvudsaken endast på så sätt att beskattningsunderlaget för de aktuella tjänsterna bestäms till den mottagna ersättningen minskad med 20 procent.

Dok.Id 121877

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

Mål nr
753–757-11

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Asken Finans AB ersättning för kostnader i underinstanserna och i Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 30 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Asken Finans AB yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av kammarrättens dom, fastställer länsrättens dom innebärande att bolaget inte ska ta ut mervärdesskatt på ersättningen för de aktuella tjänsterna. Bolaget yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen inhämtar förhandsavgörande från EU-domstolen angående räckvidden av principen om direktivkonform tolkning. Slutligen yrkar bolaget ersättning för kostnader i underinstanserna i enlighet med där framställda yrkanden samt i Högsta förvaltningsdomstolen med 17 500 kr. Bolaget anför bl.a. följande.

I mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och dess förarbeten undantas alla slag av factoringverksamhet från skatteplikt. Det är endast administrativa tjänster i ett factoringföretags verksamhet som är skattepliktiga. När det gäller skyldigheten att välja den tolkning som bäst svarar mot direktivet finns, på grund av den svenska lagens tydliga reglering av frågan, i detta fall inte någon konkurrens mellan två i princip lika tungt vägande tolkningsalternativ. Det framstår språkligt och systematiskt som ytterst tveksamt om det som normalt läggs in i begreppet factoring, och som alltså enligt lagens bokstav utgör skattefria tillhandahållanden, genom en konform tolkning skulle vara att bedöma som inkassoverksamhet. Det är möjligt att direktivet inte är korrekt implementerat men det får i så fall korrigeras genom en lagändring.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Undantagen från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML har utformats efter förebild av motsvarande direktivbestämmelser. Dessa undantag ska därför tolkas enligt direktivets ordalydelse och syfte samt i överensstämmelse med EU-domstolens

Mål nr
753–757-11

praxis. Det kan inte råda något tvivel om att de tjänster i form av s.k. oäkta factoring som bolaget har tillhandahållit omfattas av skatteplikt enligt EU-rätten.

Av EU-domstolens dom i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, framgår att factoring enbart ska ses som en variant av det mer allmänna begreppet inkasso. Även begreppet inkassotjänster ska därför tolkas så att det inbegriper sådan äkta och oäkta factoring som behandlas i domen. Att mervärdesskattelagen dessutom utesluter administrativa tjänster avseende factoring från det undantagna området ska ses som ett förtydligande av att det som i förarbetena benämns factoringomsättningen, alltså överlåtelsen av fordran, fortfarande ska undantas från mervärdesskatt.

Beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av tjänster mot ersättning utgörs av ersättningen. Såväl av 7 kap. 2 § ML som av motsvarande direktivbestämmelser framgår uttryckligen att själva mervärdesskatten inte ska ingå i beskattningsunderlaget.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

Av handlingarna framgår att bolaget tillhandahåller tjänster i form av köp av fakturor med regressrätt, dvs. utan övertagande av kreditrisken (s.k. oäkta factoring). Frågan i målen är om den ersättning som bolaget fått i samband med övertagandet av fakturorna är mervärdesskattepliktig och, om så är fallet, hur beskattningsunderlaget ska beräknas.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

Frågan om innebörden och räckvidden av principen om direktivkonform tolkning har behandlats i ett flertal avgöranden från EU-domstolen. Det saknas därför anledning att inhämta förhandsavgörande angående den frågan.

Skatteplikt för tjänsterna

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML ska omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet undantas från skatteplikt. Med bank- och finansieringstjänster avses, enligt andra stycket, inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Dessa bestämmelser ska tolkas mot bakgrund av artikel 13 B d 3 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Där anges att från skatteplikt ska undantas transaktioner och förhandlingar rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av inkasso och factoring. Motsvarande bestämmelse finns numera i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Av EU-domstolens dom i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, framgår att tjänster av det slag som bolaget tillhandahåller omfattas av undantaget från de skattebefriade transaktionerna i artikel 13 B d 3 i sjätte direktivet. Sådana tjänster har av domstolen ansetts ha som huvudsakligt ändamål att driva in fordringar från tredje man och de ska därför enbart ses som en variant av det mer allmänna begreppet inkasso (se punkterna 75–80).

Begreppet inkassotjänster i 3 kap. 9 § andra stycket ML får anses ha motsvarande innebörd och innefattar alltså de tjänster som bolaget tillhandahåller. Denna tolkning hindras inte av att det i samma lagrum även anges att administrativa tjänster avseende factoring ska undantas från det skattebefriade området. Syftet med den bestämmelsen är endast att klargöra att skatteplikt gäller för administrativa tjänster som tillhandahålls i samband med factoring, men däremot inte för de belånade eller omsatta fordringarnas värde (prop. 1994/95:57 s. 98).

De tjänster som bolaget tillhandahåller är således skattepliktiga.

Beskattningsunderlaget

Enligt 7 kap. 2 och 3 §§ ML beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i ersättningen. I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom mervärdesskatt.

Dessa bestämmelser motsvaras av artikel 11 A 1 a och 2 a i sjätte direktivet. Där anges att beskattningsunderlaget ska vara allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part. Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för mervärdesskatten, inräknas i beskattningsunderlaget. Numera finns motsvarande bestämmelser i artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet.

Av EU-domstolens praxis framgår att mervärdesskatten inte ska belasta de skattskyldiga utan enbart den slutlige konsumenten. Beskattningsunderlaget för mervärdesskatten ska därför inte vara högre än det belopp som den skattskyldige slutligen erhållit och mervärdesskatt ska inte uppbäras med mer än vad konsumenten betalat (se mål C-317/94, Elida Gibbs, punkterna 19–24 och 28).

Bolaget bedömde att de aktuella tjänsterna var undantagna från mervärdesskatt och de fakturerades således utan sådan skatt. Denna uppfattning har nu visat sig oriktig och bolaget måste därför betala mervärdesskatt för omsättningen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det vid en sådan rättelse i efterhand mest förenligt med principen att mervärdesskatten inte ska belasta den skattskyldige själv, och med bestämmelsen att mervärdesskatt inte ska ingå i beskattningsunderlaget, att det belopp som åtgår för att betala skatten inte beläggs med mervärdesskatt. Detta belopp ska därför inte räknas in i beskattningsunderlaget.

Skattesatsen för de aktuella tjänsterna är 25 procent. Beskattningsunderlaget ska därmed bestämmas till den ersättning som bolaget fått minskad med 20 procent.

Mål nr
753–757-11

Ersättning för kostnader

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget har därför rätt till ersättning för skäligena kostnader i underinstanserna och Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till sammanlagt 30 000 kr för samtliga instanser.

Mats Melin

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Erika Örbom

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2012-05-30