

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

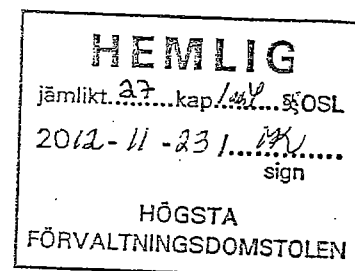
Mål nr
1232-12

meddelad i Stockholm den 23 november 2012

KLAGANDE

[REDACTED]

[REDACTED]



MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 10 februari 2012 i ärende dnr 43-10/I, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked förklarar Högsta förvaltningsdomstolen att skattskyldigheten inträder för bolagets provision (netto-dealavgift) när bolaget mottagit betalning från kunder för sålda presentkort och för den ersättning som tillfaller bolaget till följd av att presentkort inte lösts in när giltighetstiden löpt ut.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer förhandsbeskedet i övrigt.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13


Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaförvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken i Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

YRKANDEN M.M.

 yrkar i första hand att den tjänst som bolaget tillhandahåller ska anses utgöra en finansiell tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. I andra hand yrkar bolaget att tjänsten ska betraktas som en förmedlingstjänst. Bolaget anför bl.a. följande.

En förmedlingstjänst går ut på att få till stånd en affär genom att förmedlaren fungerar som en mellanhand. I en sådan tjänst ingår flera olika element. Om det som i förevarande fall är fråga om förmedling på uppdrag av företag som säljer tjänster består en stor del av förmedlingsverksamheten av marknadsföring för att finna köpare av uppdragsgivarens tjänster. Såväl i allmänt vedertagen bemärkelse som enligt EU-rätten är det som tillhandahålls en enda tjänst, nämligen en förmedlingstjänst. Det skulle skapa närmast oöverstigligen gränsdragningsproblem om man för varje förmedlingsverksamhet skulle behöva avgöra om marknadsföringsdelen är så dominerande att förmedlingstjänsten ska omkaraktäriseras.

Skatteverkets inställning är att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vilken tjänst tillhandahåller bolaget?

Av utredningen i målet framgår att den tjänst som bolaget tillhandahåller sina samarbetspartner innehåller flera olika moment, såsom marknadsföring,

förmedling av kunder, överföring av betalning för presentkort samt uppgifter av administrativ karaktär.

Frågan om hur en transaktion som består av flera delar ska behandlas har EU-domstolen prövat vid ett flertal tillfällen (se t.ex. målet C-349/96 Card Protection Plan och från senare tid målen C-497/09, 499/09, 501/09 och 502/09, Bog m.fl.). Den praxis som utvecklats kan sammanfattas på följande sätt. Först ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att det ska kunna avgöras om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. Domstolen har också slagit fast dels att varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig, dels att en transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna från varandra. Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. I synnerhet ska ett tillhandahållande anses som underordnat när kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet.

De olika moment som ingår i den tjänst som bolaget tillhandahåller har ett så nära samband med varandra att ett enda tillhandahållande får anses föreligga.

Först bör tas ställning till om detta tillhandahållande är en finansieringstjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Mål nr
1232-12

Bestämmelsen i 3 kap. 9 § ML ska tolkas mot bakgrund av motsvarande reglering i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Från skatteplikt ska undantas transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar (artikel 135.1 d). Tidigare fanns motsvarande bestämmelse i artikel 13 B d punkt 3 i direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet).

De uttryck som används i bestämmelserna om undantag från skatteplikt ska enligt EU-domstolens praxis tolkas restriktivt. När det gäller de olika undantag från skatteplikt som föreskrevs i artikel 13 B d i sjätte direktivet, har domstolen slagit fast (se t.ex. C-2/95 Sparekassernes Datacenter, SDC) att för att kunna betecknas som transaktioner som är undantagna från skatteplikt, ska de ifrågavarande tjänsterna vid en helhetsbedömning framstå som en avgränsad enhet som syftar till att uppfylla de särskilda och väsentliga funktionerna inom någon av de tjänster som beskrivs i nämnda bestämmelse. I fråga om uttrycket "transaktioner ... rörande ... överföringar" framhöll domstolen i SDC-målet att de tjänster som tillhandahålls ska syfta till att överföra medel och medföra rättsliga och finansiella förändringar (punkt 66).

När en kund köper ett presentkort av bolaget får kunden en rätt att hos den samarbetspartner som utställt presentkortet erhålla en konkret tjänst, en specifik vara eller ett bestämt tjänste- eller varuvärde. Det förhållandet att bolaget i samband med försäljningen mottar betalning i förskott från kunden och överför det mottagna beloppet, med avdrag för sin provision, till samarbetspartnern efter att presentkortet utnyttjats får anses vara ett betalningsarrangemang som är ett i sammanhanget underordnat moment. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening utgör tjänsten därmed inte en finansieringstjänst.

Det återstår därmed att ta ställning till om den tjänst som bolaget tillhandahåller utgör en förmedlings- eller marknadsföringstjänst. Högsta förvaltningsdomstolen gör beträffande denna fråga följande bedömning.

Även om bolaget genom att sälja presentkort verkar för att sammanföra kunder med samarbetspartnerna ger beskrivningen av bolagets åtaganden i de allmänna villkor som gäller för samarbetet mellan bolaget och samarbetspartnerna intryck av att det primärt är marknadsföring av sina produkter som samarbetspartnerna efterfrågar. [REDACTED]

[REDACTED] Intrycket att det är fråga om marknadsföring förstärks av den förmånliga prissättning som gäller för rabatterbjudandena i kombination med den betydande andel av kundernas betalning för erbjudandena som tillfaller bolaget i provision. Inte minst det förhållandet att bolaget får behålla hela ersättningen om kunderna inte inom avtalad tid utnyttjar de erbjudanden som de betalat för talar för att det inte är förmedling av kunder som samarbetspartnerna främst efterfrågar.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det således den reklam som samarbetspartnerna får genom att bolaget presenterar dem och deras produkter på sin webbsida som är av störst intresse. Övriga moment får anses underordnade denna marknadsföring. Bolagets tillhandahållande utgör därmed en marknadsföringstjänst.

Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

Enligt 1 kap. 3 § första stycket ML inträder som huvudregel skyldigheten att betala skatt för en tjänst när denna har tillhandahållits. Av bestämmelsens andra stycke framgår att om den som omsätter tjänsten får ersättning helt eller delvis för en beställd tjänst före den tidpunkt som avses i första stycket, inträder skattskyldigheten när ersättningen inflyter kontant eller på annat sätt kommer den som omsätter tjänsten till godo. Detta gäller dock endast om omsättningen är skattepliktig när ersättningen kommer den som omsätter tjänsten till godo.

DOM

6

Mål nr
1232-12

För att skattskyldighet ska inträda för ett tillhandahållande av en tjänst som ännu inte utförts fordras att samtliga omständigheter avseende det framtida utförandet av prestationerna är kända och kan identifieras när förskottsbetalning sker (jfr EU-domstolens dom i mål C-419/02, BUPA Hospitals).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får bolaget anses ha tillhandahållit en samarbetspartner tjänsten först när bolaget fullgjort samtliga avtalsenliga åtaganden. Om kunden utnyttjar sitt presentkort inträder denna tidpunkt när bolaget betalat den fordran som samarbetspartnern har till följd av att bolaget mottagit förskottsbetalning från kunden. Om presentkortet däremot förfaller på grund av att dess giltighetstid löpt ut inträffar denna tidpunkt vid det tillfället, eftersom samarbetspartnern då inte längre har rätt till någon del av kundens betalning för presentkortet och bolaget då inte heller har några ytterligare åtaganden att fullgöra gentemot samarbetspartnern.

Av den betalning som bolaget tar emot från en kund vid försäljning av presentkort har bolaget enligt avtal med samarbetspartnerna alltid rätt att behålla ett belopp som motsvarar bolagets provision (s.k. netto-dealavgift). Denna del har därmed kommit bolaget till godo i förskott på ett sådant sätt att skattskyldighet inträder enligt 1 kap. 3 § andra stycket ML.

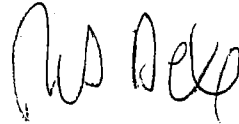
Som framgått ovan är det vid kundens betalning inte känt om någon ytterligare ersättning, utöver netto-dealavgiften, kan komma att tillfalla bolaget till följd av att ett presentkort inte löses in. Skattskyldigheten inträder därmed för tillkommande ersättning först när giltighetstiden för presentkortet löpt ut.

Beskattningsunderlaget

När det gäller frågan om beräkningen av beskattningsunderlaget gör Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som Skatterättsnämnden.



Henrik Jermsten



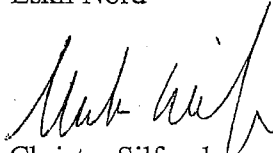
Nils Dexe



Eskil Nord



Anita Saldén Enérus



Christer Silfverberg



Annica Gulliksson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-10-03