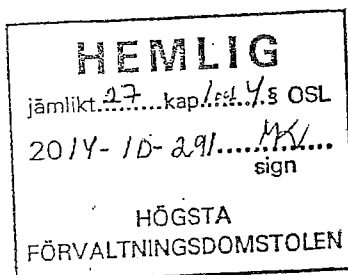


# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr  
1963-14

meddelad i Stockholm den 29 oktober 2014

## KLAGANDE

[REDACTED]

**MOTPART**  
Skatteverket  
171 94 Solna

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 6 mars 2014 i ärende dnr 21-13/I, se bilaga

## SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

---

## HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller fråga 2 och förklarar att de utländska dotterbolagens omsättning till bolaget omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200).

---

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

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

### BAKGRUND

[REDACTED] (bolaget) erbjuder en betalningstjänst som gör det möjligt för handlare att ta emot kortbetalningar för varor och tjänster med hjälp av [REDACTED]. Med hjälp av [REDACTED] överförs pengar från köparens konto- eller kreditkort, via olika aktörer, till bolaget och vidare till handlaren. Bolaget avser att anlita i utlandet etablerade dotterbolag med uppgift att genom aktiv uppsökande verksamhet värva intresserade handlare. En företrädare för dotterbolaget går igenom handlarens nuvarande betaltjänstlösning och analyserar handlarens behov av bolagets betalningstjänst. Om denne ställer sig positiv tas [REDACTED] ett formulär fram som handlaren fyller i med biträde av företrädaren för dotterbolaget. När detta är gjort och villkoren har godkänts är ett avtal tecknat mellan handlaren och bolaget. Bolaget tar då över kontakten med handlaren. För denna förmedling av avtal om bolagets betalningstjänster kommer dotterbolaget att debitera bolaget månatligen men endast om tjänsten aktiveras och används av handlaren.

Skatterättsnämnden har ansett att bolagets omsättning av betalningstjänster (fråga 1) omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (ML), medan dotterbolagens omsättning avseende förmedling av avtal om betalningstjänster (fråga 2) inte gör det.

### YRKANDEN M.M.

*Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens beslut vad gäller fråga 2 och förklarar att de utländska dotterbolagens omsättning till*

## DOM

Mål nr  
1963-14

bolaget omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Bolaget yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen hämtar in förhandsavgörande från EU-domstolen. Bolaget anför bl.a. följande.

Dotterbolagens förmedling av avtal om betalningstjänster innebär ett fristående tillhandahållande av en förmedlingstjänst. Förmedlingstjänsten avser från skatteplikt undantagna transaktioner rörande betalningar, varför även förmedlingstjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Förmedling av en tjänst är en aktivitet som utförs av en mellanman och är skild från den tjänst som sedan utförs av huvudmannen, i detta fall betalningstjänsten som utförs av bolaget. Mellanmannen, dotterbolaget, medverkar inte i själva betalningstjänsten. Det som förmedlas är avtalet om betalningstjänster och inte varje enskild betalningstjänst för sig.

Med Skatterättsnämndens tolkning skulle det inte vara möjligt att utan skatteplikt förmedla ett avtal om betalningstjänster utan att förmedlaren agerar som mellanman i samband med den transaktion som betalningen avser. Förmedlaren är i sådant fall ingen mellanman i egentlig mening utan den som tillhandahåller den huvudsakliga betalningstjänsten. Förmedlingsbegreppet skulle vid en sådan tolkning skilja sig åt beroende på vilken typ av finansiell tjänst som tillhandahålls.

*Skatteverket* anför bl.a. följande. Om det är fråga om en förmedlingstjänst i mervärdesskattehänseende, så är det en från skatteplikt undantagen tjänst. För att det ska vara fråga om en förmedlingstjänst ska emellertid huvudtransaktioner komma till stånd. Det är de transaktioner som avtalen genererar som är huvudtransaktionerna och det är dessa transaktioner som utgör de finansiella tjänster som bolaget tillhandahåller. Den omsättning som dotterbolagen tillhandahåller bolaget är så långt från de huvudsakliga transaktionerna att det kan ifrågasättas om det verkligen är förmedling i mervärdesskattehänseende. I stället kan det vara fråga om t.ex. en skattepliktig marknadsföringstjänst.

Skatteverket överlämnar till Högsta förvaltningsdomstolen att avgöra om förhandsavgörande bör hämtas in från EU-domstolen.

# DOM

Mål nr  
1963-14

## SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

### *Frågan i målet*

Enligt 3 kap. 9 § ML undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

I mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) finns motsvarande bestämmelse i artikel 135.1 b-g. Enligt artikel 135.1 d ska från skatteplikt undantas bl.a. transaktioner, inbegripet förmedling, rörande betalningar och överföringar.

Frågan i målet är om dotterbolagens omsättning utgör förmedling rörande betalningar eller överföringar och därmed är undantagen från skatteplikt.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Högsta förvaltningsdomstolen anser att de EU-rättsliga frågor som aktualiseras i målet kan besvaras med ledning av EU-domstolens praxis och finner inte anledning att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

EU-domstolen har i mål C-235/00, CSC Financial Services (jfr även mål C-453/05, Volker Ludwig), uttalat sig i fråga om vad som utgör förhandling rörande bl.a. värdepapper enligt artikel 13 B d punkt 5 i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte mervärdesskattedirektivet). Motsvarande bestämmelse finns nu i artikel 135.1.f i mervärdesskattedirektivet. Uttrycket förhandling har i detta direktiv ersatts med förmedling. Även om domen i CSC-målet rör förmedling av värdepapper bör den kunna läggas till grund för tolkningen av begreppet förmedling i artikel 135.1.d i mervärdesskattedirektivet (jfr p. 39 i domen och p. 23 i domen i Volker Ludwig-målet samt RÅ 2005 not. 61).

## DOM

Mål nr  
1963-14

Enligt EU-domstolen syftar inte uttrycket ”och förhandling” till att utgöra en definition av det huvudsakliga innehållet i det undantag från skatteplikt som föreskrivs i bestämmelsen, utan till att utöka bestämmelsens tillämpningsområde till förhandlingsverksamhet (p. 38). EU-domstolen anför vidare följande (p. 39). Uttrycket avser verksamhet som utförs av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga prestationer som parterna i sådana avtal utför. Förhandlingsverksamhet är en tjänst som utförs för en avtalsparts räkning och för vilken denna utger ersättning såsom för fristående förmedlingsverksamhet. Verksamheten kan bland annat bestå i att underrätta parten om tillfällen att sluta ett avtal, att komma i kontakt med motparten och att förhandla om detaljerna i prestationen och motprestationen i kundens namn och för dennes räkning. Ändamålet med förhandlingsverksamheten är att göra det som är nödvändigt för att parterna ska sluta avtal, utan att förhandlaren har ett eget intresse vad gäller avtalets innehåll.

Enligt vad bolaget har uppgett i målet ska dotterbolagen aktivt söka upp potentiella kunder och analysera deras eventuella behov av bolagets betalningstjänster. Om kunden ställer sig positiv erbjuds denne att fylla i ett avtalsformulär. När detta är gjort har ett bindande avtal mellan kunden och bolaget kommit till stånd och bolaget övertar kontakten med kunden. Dotterbolagen debiterar bolaget för denna förmedling förutsatt att den tjänst som omfattas av avtalet mellan kunden och bolaget aktiveras och används av kunden.

Av beskrivningen framgår att dotterbolagen gör det som är nödvändigt för att parterna ska sluta avtal, utan att själva ha ett intresse vad gäller avtalets innehåll. Fråga är således om förmedlingsverksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

En förutsättning för att förmedlingsverksamheten ska omfattas av undantaget från skatteplikt är att förmedlingen avser en transaktion rörande överföringar eller betalningar.

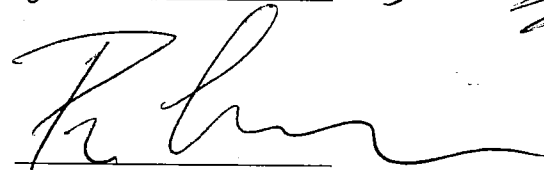
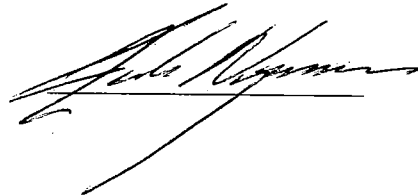
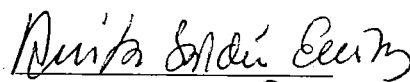
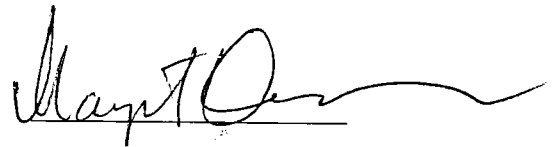
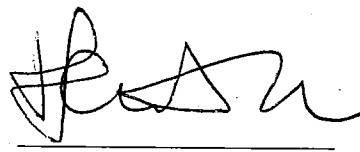
## DOM

Mål nr  
1963-14

Skatterättsnämnden har funnit att bolagets betalningstjänst är en transaktion rörande betalningar på det sätt som avses i artikel 135.1.d och att omsättningen av tjänsten därmed är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte anledning att göra någon annan bedömning (jfr även EU-domstolens domar i mål C-2/95, Sparekassernes Datacenter [SDC] och C-175/09, AXA UK).

Dotterbolagens förmedlingsverksamhet avser bolagets betalningstjänst. Eftersom denna utgör en från skatteplikt undantagen transaktion rörande betalningar är även dotterbolagens omsättning av förmedlingstjänsten undantagen från skatteplikt.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska ändras i enlighet med detta.



I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Anita Saldén Enérus, Erik Nymansson och Per Classon.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.