

Målnummer:	1232-12	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2012-11-23		
Rubrik:	Fråga om tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid försäljning av presentkort för annat företags räkning. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	1 kap. 3 § och 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EU-domstolens dom i mål C-419/02, BUPA Hospitals• EU-domstolens dom i mål C-349/96, Card Protection Plan• EU-domstolens dom i målen C-497/09, 499/09, 501/09 och 502/09, Bog m.fl.• EU-domstolens dom i mål C-2/95, Sparekassernes Datacenter, SDC		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB (bolaget) bedriver sedan april 2010 en verksamhet som innebär att bolaget till privatpersoner distribuerar rabatterbjudanden i form av presentkort som berättigar till vissa bestämda tjänster eller varor hos företagets samarbetspartner. Bolaget ingår samarbetsavtal med olika svenska företag (samarbetspartner) som ska tillhandahålla de ifrågavarande tjänsterna eller varorna. X AB säljer sedan som självständig avtalspartner, dvs. i eget namn och för egen räkning, presentkort (voucher) till intresserade slutkunder och skaffar på det sättet kunder till partnern avseende de i samarbetsavtalet beskrivna tjänsterna och varorna. Dessa ska enligt avtalet tillhandahållas till rabatterat pris. För att marknadsföra partnerns rabatterbjudande placerar bolaget dessa på sin hemsida under viss tid. Presentkortet avser en konkret tjänst, en specifik vara eller ett bestämt tjänste- eller varumärke. En förutsättning för tillhandahållandet är enligt villkoren att ett visst minsta antal kunder köper tjänsten eller varan. Om denna förutsättning uppfylls säljs presentkortet till kunderna och korten översänds till dessa. När en kund inlöser ett presentkort hos en samarbetspartner inom utsatt tid sänder denne tillbaka presentkortet till bolaget som bekräftelse på inlösen. Samarbetspartnern har då en fordran mot bolaget motsvarande försäljningspriset för presentkortet minus bolagets avgift, som enligt partneravtalet är viss procent av försäljningspriset och mervärdesskatt på avgiften. Bolaget ska betala fordringsbeloppet inom tre arbetsdagar från den dag då bolaget mottagit det av partnern inlösta presentkortet. Om en slutkund inte löser in sitt presentkort inom utsatt tid har samarbetspartnern inte rätt till någon ersättning från bolaget utan bolaget får behålla hela försäljningsbeloppet. Det bör dock påpekas att bolaget i sådana fall har en policy att i regel låta slutkunden byta presentkortet mot ett annat presentkort med samma inköpspris. Enligt de allmänna villkor som gäller gentemot slutkunderna liksom mot samarbetspartnerna har bolaget ingen skyldighet att tillhandahålla tjänster eller varor till slutkunderna. Samarbetsavtalen föreskriver att samarbetsparterna måste tillhandahålla tjänsterna och varorna när ett presentkort inlöses och att de ska hålla bolaget skadelöst för alla krav med avseende på de tjänster eller varor som ska tillhandahållas. - Bolaget delar i huvudsak Skatteverkets uppfattning att bolaget inte är skyldigt att betala mervärdesskatt på presentkortspriset vid försäljningen av korten. Enligt verket ska ersättningen för varorna och tjänsterna beskattas hos de företag som bolaget samarbetar med. X AB:s tjänst ska anses utgöra en förmedlingstjänst och ersättningen för denna ska

beskattas hos bolaget. X AB önskade få ett mer detaljerat och bindande besked och ställde följande frågor till Skatterättsnämnden.

1. Blir bolaget skattskyldigt vid försäljningen av presentkortet för hela försäljningspriset enligt 6 kap. 7 § mervärdeskattelagen (1994:200), ML, eller enligt någon annan grund?
2. Uppkommer någon skattskyldighet för bolaget i det fall ett presentkort inte inlöses?
3. Vilken typ av tjänst ska bolaget anses utföra för samarbetspartnerna?
4. a) Är den tjänst som bolaget utför för samarbetspartnerna mervärdesskattepliktig dels i det fall presentkortet inlöses, dels i det fall en slutkund inte löser in sitt presentkort?
4. b) Hur ska beskattningsunderlaget i så fall beräknas?
4. c) När inträder i så fall skattskyldigheten?

Skatterättsnämnden (2012-02-10, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Sandberg Nilsson, Wingren) yttrade:
Förhandsbesked - Samtliga frågor - Vad X AB tillhandahåller sina samarbetspartners är att bedöma som en tjänst avseende marknadsföring. Bolagets skattskyldighet för marknadsföringstjänsten inträder vid den tidpunkt ett kampanjerbjudande stängs på bolagets hemsida för presumtiva kunder. Skattskyldighet för bolaget inträder oberoende av om ett presentkort löses in eller inte. Beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som bolaget erhåller från kunden till den del beloppet motsvarar värdet av den s.k. "netto-dealavgift" som bolaget har rätt till enligt avtalet med samarbetspartnern, exklusive den mervärdesskatt som hänförs till den av bolaget tillhandahållna tjänsten. I beskattningsunderlaget ska även ingå det ytterligare belopp - minskat med i beloppet ingående mervärdesskatt - som efter utgången av ett presentkorts giltighetstid tillfaller bolaget med anledning av att presentkortet inte lösts in. - Motivering - - - Skatterättsnämndens bedömning - Samtliga frågor - Skatterättsnämnden konstaterar till en början att det kunden utger till bolaget vid förvärvet av presentkort inte utgör ersättning för någon vara eller tjänst som bolaget tillhandahåller kunden. Bolagets distribution ("försäljning") av presentkort till kunden utgör därmed inte i sig någon omsättning i mervärdesskatterettsligt hänseende för bolaget. - Vad som framstår som huvudfrågan i ärendet är vilken typ av tjänst som bolaget ska anses tillhandahålla sina samarbetspartners. - Enligt "Villkor samarbetspartner" åtar sig bolaget att inom en månad från samarbetsavtalets ingående och under en viss minsta tidsperiod placera samarbetspartnerns erbjudande såsom kampanjerbjudande ("live-shopping-erbjudande") på bolagets hemsida bland övriga erbjudanden från olika samarbetspartners i samma stad. Bolaget åtar sig även att sälja presentkortet till intresserade kunder och underrätta samarbetspartnern om vilka kunder som köpt presentkort. Samarbetspartnern åtar sig att under samarbetsavtalets giltighetstid inte samarbeta med någon annan aktör än bolaget, i fråga om "sådan presentkorts- eller värdechecksbaserad onlinemarknadsföring och - försäljning av partnerns varor eller tjänster som omfattas av samarbetsavtalet". Partnern har en oinskränkt rätt att vidta alla andra marknadsföringsåtgärder avseende sina varor eller tjänster. - Enligt nämndens mening kan vad bolaget tillhandahåller närmast betecknas som en form av "elektronisk marknadsplats" där en mängd rabatterbjudanden från olika samarbetspartners samtidigt exponeras för potentiella kunder i syfte att locka kunden att köpa de rabatterade varorna och tjänsterna genom att inhandla presentkort som berättigar till de rabatterade priserna. Bolagets tillhandahållande har därmed enligt nämndens bedömning till stor del karaktär av marknadsföring av samarbetspartnerns varor eller tjänster vilket också synes överensstämma med hur parterna uppfattar tjänstens natur enligt "Villkor samarbetspartner". - Inom ramen för samarbetet tillhandahåller bolaget sina samarbetspartners även tjänster av mer administrativ karaktär.

Sålunda hanterar bolaget (i förekommande fall med hjälp av en betalningsleverantör) de arrangemang som krävs för att kunderna ska kunna göra sina inbetalningar till bolaget. Bolaget registrerar betalningarna och skickar presentkortskoder och presentkort till kunderna. Efter varje avslutad kampanj skickar bolaget även en lista innehållande presentkortskoder till samarbetspartnern. Bolaget hanterar slutligen avräkningen med samarbetspartnern efter det att kundens presentkort lösts in. Enligt nämndens mening får marknadsföringen av de varor eller tjänster som samarbetspartnern tillhandahåller anses vara det som samarbetspartnern i första hand efterfrågar i samarbetet med bolaget. De administrativa tjänsterna framstår i allt väsentligt som ett medel för samarbetspartnern att på bästa sätt tillgodogöra sig den marknadsföringstjänst som bolaget tillhandahåller. De administrativa tjänsterna får därför anses underordnade marknadsföringstjänsten (jfr EU-domstolens bedömning i bl.a. målen C-349/96 Card Protection Plan, C-41/04 Levob Verzekeringen och C-111/05 Aktiebolaget NN). Vad bolaget sålunda tillhandahåller är därför i sin helhet att bedöma som en tjänst avseende marknadsföring. - Skatterättsnämnden har därefter att ta ställning till frågorna om när skattskyldigheten inträder för bolaget för dess omsättning av marknadsföringstjänsten och hur beskattningsunderlaget ska beräknas. - Av 1 kap. 3 § första stycket ML framgår, såvitt nu är i fråga, att skyldigheten att betala skatt inträder när en tjänst har tillhandahållits. - Bestämmelsen motsvaras närmast av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) enligt vilken den beskattningsgrundande händelsen för tillhandahållande av tjänster inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då tillhandahållandet äger rum. I artikel 66 ges en möjlighet för medlemsstaterna att avvika från denna huvudregel om när skatten ska anses utkrävbar. I ML finns motsvarigheten till direktivets bestämmelser om skattens utkrävbarhet i 13 kap. ML (jfr SOU 2002:74 s. 464). - Enligt nämndens bedömning får marknadsföringstjänsten anses ha tillhandahållits vid den tidpunkt ett enskilt kampanjerbjudande från en viss samarbetspartner inte längre är tillgängligt för presumtiva kunder, dvs. när erbjudandet markerats som slutsålt på bolagets hemsida. Bolaget får vid den tidpunkten anses ha fullgjort vad som ankommer på bolaget gentemot samarbetspartnern i fråga om marknadsföring av de varor eller tjänster som omfattas av det aktuella erbjudandet. Skattskyldigheten för bolaget inträder i enlighet med 1 kap. 3 § första stycket ML vid samma tidpunkt. Marknadsföringstjänsten har tillhandahållits samarbetspartnern oavsett om kunden löser in presentkortet eller inte. Även i det fall presentkortet inte löses in inträder således skattskyldighet för bolaget vid nämnda tidpunkt. - Av 7 kap. 2 § första stycket ML framgår såvitt nu är i fråga, att vid omsättning och förvärv som anges i 3 § beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i det i nämnda paragraf angivna värdet. I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom skatt enligt ML. Av 7 kap. 3 § 1 ML framgår att det i 2 § första stycket avsedda värdet vid annan omsättning än uttag utgörs av ersättningen. Bestämmelsen motsvaras av artikel 78 i mervärdesskattedirektivet. - Med ersättning förstås enligt 7 kap. 3 c § första stycket ML såvitt nu är av intresse, allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part. Bestämmelsen motsvaras av artikel 73 i mervärdesskattedirektivet. - Bolagets ersättning för marknadsföringstjänsten utgörs under alla förhållanden av det belopp som bolaget erhåller från tredje part, dvs. kunden, till den del beloppet motsvarar värdet av den netto-dealavgift som bolaget har rätt till enligt avtalet med samarbetspartnern. Till grund för beskattningsunderlaget ska ligga den nu nämnda ersättningen exklusive den mervärdesskatt som hänför sig till den av bolaget tillhandahållna tjänsten. - Om inte alla presentkort löses in som sålts under en kampanj kommer vid tidpunkten för utgången av presentkortets giltighetstid ytterligare ett belopp att tillfalla bolaget. Detta belopp får ses som en avtalad tillkommande ersättning från samarbetspartnern för den marknadsföringstjänst som bolaget utfört och för vilken skattskyldighet inträtt. Nämnden utgår - i enlighet med vad Skatteverket anfört - från att beloppet inkluderar mervärdesskatt. Under den förutsättningen utgörs beskattningsunderlaget av den tillkommande ersättningen minskad med den mervärdesskatt som ingår i beloppet. - Bolaget har i ärendet anfört att det i de

fall ett presentkort inte lösts in har som policy att låta kunder, som kontaktar bolaget, mot en hanteringsavgift få byta presentkortet mot ett annat presentkort med samma inköpspris eller erbjuda köpesumman som tillgodo på kundens konto. - Till grund för beskattningsunderlaget ska ligga vad samarbetspartnern faktiskt har att erlagga för bolagets tjänster och vad bolaget faktiskt uppbär. Det förhållandet att bolaget därefter låter en del av den tillkommande ersättningen komma kunden tillgodo eller på annat sätt tillgodoser denne, är inte omständigheter som påverkar bestämmandet av ersättningens storlek. Bolaget ska således beräkna beskattningsunderlaget med utgångspunkt i hela den tillkommande ersättning som samarbetspartnern erlagt (jfr RÅ 2002 ref. 112). - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i de i det föregående redovisade övervägandena. I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas och avvisar därför ansökan i den delen.

Bolaget överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade i första hand att den tjänst som bolaget tillhandahåller skulle anses utgöra en finansiell tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. I andra hand yrkade bolaget att tjänsten skulle betraktas som en förmedlingstjänst. Bolaget anförde 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 oöverstigliga gränsdragningsproblem om man för varje förmedlingsverksamhet skulle behöva avgöra om marknadsföringsdelen är så dominerande att förmedlingstjänsten ska omkaraktäriseras.

Skatteverkets inställning var att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-11-23, Jermsten, Dexe, Nord, Saldén Enérus, Silfverberg) yttrade:

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.

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. I de allmänna villkoren anges bl.a. att presentkortserbudandena ska vara placerade bland flera andra tillgängliga s.k. live-shopping-erbjudanden på bolagets webbsida under begränsade tidsintervaller. Intrycket att det är fråga om marknadsföring förstärks av den förmånliga prissättning som gäller för rabatterbudandena 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. 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.

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.

Föredraget 2012-10-03, föredragande Gulliksson, målnummer 1232-12

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EU-rätt, mervärdesskatt; Beskattningsår

Litteratur:
