

Målnummer:	4800-99	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-12-16		
Rubrik:	Bolag, som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer, vilka varit undantagna från skatteplikt i mervärdesskattehänseende, har inte ansetts tillhandahålla några skattepliktiga förmedlingstjänster.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 7 § och 8 § första stycket 9 och 10 lagen (1968:430) om mervärdesskatt• 2 § anvisningarna punkt 3 lagen (1968:430) om mervärdesskatt		
Rättsfall:			

REFERAT

Wennergren-Williams Informationservice AB (bolaget) tillhandahöll i eget namn prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer och uppbar likviden för dessa. När bolaget hade ingått avtal med kunderna, företrädesvis svenska sådana, upphandlade bolaget prenumerationerna från det förlag som gav ut tidskrifterna. Förlagen fakturerade därefter bolaget för alla prenumerationer som bolaget upphandlat, varvid viss rabatt kunde erhållas. Bolaget fakturerade sedan i sin tur kunderna för prenumerationerna. Leveransen av tidskrifterna skedde direkt från förlagen till slutprenumeranten. Bolaget ansvarade gentemot prenumeranten för utebliven eller försenad leverans och stod också risken för utebliven betalning från prenumeranten.

Skattemyndigheten i Stockholm beslutade att för redovisningsperioderna april 1993 och april 1994 höja bolagets utgående mervärdesskatt med 7 293 780 kr respektive 5 733 506 kr och att medge bolaget ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt med 1 011 932 kr respektive 503 254 kr. Som skäl anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Det har vid revision framkommit att bolaget inte har uttagit eller redovisat mervärdesskatt på förmedlingsprovisionen vid fakturering av förmedlade prenumerationer. Bolagets bruttovinst för förmedlingsverksamheten består av förlagsrabatter erhållna vid inköp samt kron- och procentpåslag per exemplar förmedlad tidning till kund. - Sedan 1991 är all yrkesmässig förmedling av varor skattepliktig oavsett om varorna i sig är skattepliktiga eller inte. I 7 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, föreskrivs att varor och tjänster är skattepliktiga om inte annat följer av 8 §. Förmedlingstjänster finns inte uppräknade i 8 § GML som ett undantag för skatteplikt. Härav följer att förmedlingen är skattepliktig. Av 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att den som förmedlar vara i eget namn och uppbar likviden får en ställning som återförsäljare snarare än förmedlare. - Oavsett om förmedlingen sker i eget namn, kan den inte anses utgöra sådan typ av förmedling som avses i 6 kap. 7 § ML. Detta på grund av att bolaget inte i något skede förfogar över eller levererar tidningarna. I stället är det en fråga om skattepliktig förmedlingstjänst där beskattningsunderlaget skall beräknas på bolagets provision.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att all beskattning av förmedlingstjänsten skulle undanröjas och att bolaget skulle beskattas i enlighet med avlämnade deklARATIONER.

Länsrätten i Stockholms län (1997-09-25, ordförande Grivenfeldt) yttrade i två likalydande domar, den ena avseende redovisningsperiod april 1993 och den

andra avseende redovisningsperiod april 1994: Länsrätten som tagit under övervägande innehålllet i samtliga i målet förekommande handlingar finner, i likhet med skattemyndigheten och på de av skattemyndigheten redovisade skälen, att bolagets förmedling av prenumerationer utgör en skattepliktig förmedlingstjänst där beskattningsunderlaget skall beräknas på bolagets provision. Bolagets verksamhet är således inte undantagen skatteplikt avseende mervärdesskatt och bolagets utgående mervärdesskatt skall för den i målet aktuella perioden därför höjas på sätt skattemyndigheten beslutat. Till följd härav föreligger full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt 17 § GML, varför bolagets ingående mervärdesskatt skall höjas på sätt skattemyndigheten beslutat. Vad bolaget anfört i målet föranleder ingen annan länsrättens bedömning. Överklagandet skall således avslås i sin helhet. - Länsrätten avslår överklagandet i sin helhet.

Bolaget fullföljde sin talan i kammarrätten och gjorde gällande att beskattningsbesluten skulle undanröjas i första hand på den grunden att fråga var om varuförsäljning samt i andra hand på den grunden att reglerna i anvisningspunkt 3 till 2 § GML var tillämpliga på förmedlingen. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har tidigare i huvudsak åberopat bestämmelserna i anvisningspunkt 3 till 2 § GML till stöd för att bolagets tillhandahållanden skall behandlas som varuförsäljningar. Även GML:s allmänna regler ger dock stöd för bolagets uppfattning att tillhandahållande inte bör beskattas som förmedlingstjänst. Bolaget förmedlar publikationerna i eget namn. Förmedling i eget namn kan ske i två former, antingen som förmedling för egen räkning eller som förmedling för annans räkning. I det första fallet anses förmedlaren som återförsäljare av varorna vilket innebär att transaktionerna fullt ut beskattas som om varorna köpts och sålts av förmedlaren. I det andra fallet behandlas förmedlaren också under vissa förutsättningar som återförsäljare enligt anvisningspunkt 3 till 2 § GML. Åtskilliga omständigheter talar för att det i bolagets fall är fråga om förmedling för egen räkning. Bolaget står förlustrisken om kunden inte erhåller sin tidning och gottgör då kunden. Bolaget står också risken för att kunden inte betalar. Vidare redovisas inköpen från förlagen som varuinköp och försäljningarna som försäljningsintäkter i bolagets bokföring. Bolagets avtal med kunderna utgör köpeavtal, inte uppdragsavtal. Bolaget levererar inte tidningarna. För att omsättning skall anses föreligga krävs dock inte att leverans sker direkt från säljaren utan enbart att varan levereras i samband med försäljning. Mot bakgrund av ovanstående skall bolagets tillhandahållande betraktas som förmedling för egen räkning, vilket innebär att det är tillhandahållandet av publikationerna och inte förmedlingen som skall beskattas. Eftersom såväl utländska periodiska publikationer som allmänna nyhetstidningar är undantagna från skatteplikt skall bolagets tillhandahållande inte beskattas. Vidare framgår av 1 § GML att mervärdesskatt skall erläggas vid omsättning inom landet och vid införsel. Omsättning utom landet skall inte beskattas. Bolaget förvärvar varor (utländska publikationer) från utländska förlag. Varorna levereras direkt från förlaget till köparen. Den faktura som bolaget erhåller från förlaget avser således inte omsättning inom landet varför skatt inte skall utgå på denna omsättning. Inte heller omsättningen mellan bolaget och kunden är en omsättning inom landet. Då bolaget fakturerar kunden har varan inte ankommit till denne. Publikationen har således omsatts innan den fysiskt ankommit till landet och beskattning skall i så fall ske genom erläggande av införselmoms. På grund av undantaget i 8 § punkt 10 GML sker emellertid inte någon beskattning vid införseln. Eftersom bolaget förmedlar varor i eget namn genom att förvärva och vidareförsälja utländska publikationer skall bolaget beskattas på samma sätt som ett företag som köper och levererar varor från utlandet till en kund som själv importerar varan. Således skall ingen utgående skatt redovisas och det finns heller ingen anledning att betrakta det påslag som bolaget gör vid sin försäljning som en särskild förmedlingsprovision som skall beskattas annorlunda än varan som sådan. - För det fall kammarrätten finner att bolagets tillhandahållande är att betrakta som förmedling för annans räkning är bestämmelsen i anvisningspunkt 3 till 2 § GML tillämplig. Enligt denna bestämmelse skall någon särskild beskattning av förmedlingstjänst inte ske.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1999-06-29, Anclow, Lindgren, Lindbäck, referent) yttrade: I 7 § första stycket GML anges att varor och tjänster är skattepliktiga om inte annat följer av 8 §. - Från skatteplikt undantas i 8 § GML bland annat allmän nyhetstidning (punkt 9) och utländsk periodisk publikation när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant (punkt 10). - I anvisningspunkt 3 till 2 § GML stadgas att den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket är skattskyldig om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis såsom kommissionär vid försäljning i kommission. - Bolaget har i kammarrätten gjort gällande att bolagets förmedling av prenumerationer sker för egen räkning och att tillhandahållandet därför är att betrakta som varuförsäljning. - Av handlingarna i målen framgår att bolaget förmedlar prenumerationer i eget namn och uppbär likvid från kunderna. Förmedlingen sker på så sätt att bolaget tar emot beställningar från kunder och därefter i sin tur gör beställningar från förlagen. Tidskrifterna skickas sedan från förlagen direkt till kunden. Bolaget har inga formliga avtal med förlagen men erhåller provision från dessa vid beställning. Äganderätten övergår inte till bolaget och bolaget förfogar inte vid något tillfälle över varorna. Kammarrätten finner mot bakgrund av dessa omständigheter att bolaget måste anses förmedla publikationerna för förlagens räkning. - Eftersom förmedling sker i eget namn och bolaget uppbär likvid blir den ovan redovisade s.k. kommissionärsregeln i anvisningspunkt 3 till 2 § GML tillämplig. - Kommissionärsregeln innebär att förmedlaren betraktas som återförsäljare. Vid förmedling av skattepliktig vara eller kvalificerat skattefritt vara blir förmedlaren skattskyldig som om han omsätter varan på samma sätt som huvudmannen (jfr t.ex. prop. 1968:100 s. 121). - Kammarrätten har att ta ställning till huruvida bolagets förmedling av utländska tidskrifter omfattas av kommissionärsregeln samt huruvida åtskillnad skall göras mellan förmedlingen av varan och förmedlingstjänsten vilket skulle få till följd att kommissionärsregeln endast skall tillämpas på förmedlingen av varan medan förmedlingsprovisionen skall beskattas enligt de generella bestämmelserna för tjänster i 7 och 8 §§ GML. - Kammarrätten gör följande bedömning. - I förarbetena till GML redogörs enbart för hur beskattningen skall ske av ersättningen mellan huvudmannen och förmedlaren. Hur förmedlaren skall redovisa sin ersättning från kunden berörs inte. - Generell skatteplikt för tjänster infördes 1991. I förarbetena till ändringarna (prop. 1989/90:111 s. 106) anges bl.a. följande. "Den generella skatteplikten bör också omfatta all yrkesmässig förmedlingsverksamhet oavsett om förmedlingstjänsten avser fastighet eller skattefria varor och tjänster. En fastighetsmäklares förmedlingsverksamhet medför således skattskyldighet. Beskattningsvärdet utgörs då av den erhållna provisionen eller motsvarande ersättning. Även tjänster som innebär att mäklaren endast sammanför säljare och köpare omfattas av skatteplikten." Vidare anförs på s. 190: "Ett undantag från skatteplikt för vara eller tjänst gäller inte förmedling av varan eller tjänsten annat än om det anges uttryckligen. Ett undantag från skatteplikt medför att den särskilda bestämmelsen i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § ML angående kommissionärer m.fl. inte blir tillämplig". - Kammarrätten finner att dessa uttalanden talar för att förmedlaren inte generellt skall beskattas på samma sätt som huvudmannen samt att förmedlingstjänsten skall beskattas separat. - På grund härav och då det inte heller i övrigt finns något undantag från skatteplikt enligt 8 § GML som är tillämpligt på de nu aktuella förmedlingstjänsterna, finner kammarrätten att dessa är skattepliktiga enligt huvudregeln i 7 § GML. - Med utgångspunkt i den nyss redovisade inställningen i skattepliktsfrågan och eftersom bolagets kunder finns i Sverige finner kammarrätten att bolagets förmedlingstjänster är omsatta inom landet. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan och yrkade därvid i första hand att bolaget skulle beskattas i enlighet med sina avlämnade deklARATIONER och i andra hand att i

var fall bolagets förmedling av allmänna nyhetstidningar skulle undantas från beskattning.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till bolagets överklagande.

Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Bolaget agerar som säljare av tidskrifterna och är kundernas motpart. Bolaget fakturerar kunderna och tar risken för förlust i händelse av att kunden inte betalar. Vid utebliven eller försenad leverans är det bolaget som är kundernas avtalspart och som ansvarar för att fullfölja avtalen med kunderna. Bolaget upphandlar prenumerationerna för egen räkning från förlagen och erhåller faktura från dessa. Bolaget har inte något kommissionärsavtal med förlagen eller något särskilt avtal om förmedling eller förmedlingsprovision med förlagen. I vissa fall kan bolaget få en mindre rabatt från förlagen. Ofta betalar dock bolaget samma vederlag till förlagen som andra prenumeranter. Vid prissättning till kund gör bolaget ofta ett påslag som kan variera med hänsyn till vilka avtal bolaget kan förhandla fram med kunderna. Påslaget är inte synligt gentemot kunden utan är enligt global och svensk branschpraxis inbakat i bolagets abonnemangspris. - Bolaget tillhandahåller inte någon särskild tjänst i mervärdesskattehänseende utan det är endast fråga om transaktioner som skall beskattas som varuförsäljning.

RSV anförde till stöd för sitt bestridande bl.a. följande. Den som vill prenumerera på en utländsk publikation kan vända sig till ett förlag eller en bokhandel som förmedlar prenumerationen. I gengäld får kunden då räkna med att betala en avgift till förmedlaren i form av ett högre pris än om han valt att vända sig direkt till utgivaren med sin beställning. En prenumerant kan vid prenumerationsförmedling sägas efterfråga både publikationen levererad direkt till prenumerantens adress och den tjänst som innefattar förlagets kontakter med utgivaren och betalningen till denne. Vad som anförts om ansvarsfrågor och prissättning m.m. talar för att bolagets förmedling, såsom kammarrätten funnit, i första hand bör betraktas som en förmedling för annans räkning i eget namn. - Med den tolkning som kammarrätten gjort av uttalandet på s. 190 i prop. 1989/90:111 och som innebär att beskattningen efter den 1 januari 1991 har ändrats så att förmedlingsprovision har blivit skattepliktig, bör inte heller andrahandsyrkandet bifallas. - I ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden den 7 juli 1992, vilket inte överklagats, har nämnden haft att ta ställning till frågan om skatteplikt för tjänst som avsåg förmedling av prenumerationer. Sökandebolaget tog i det fallet upp beställningar i eget namn från köpare i Sverige. Bolaget beställde sedan prenumerationerna från de utländska förlagen. Vid beställningen utgick också en rabatt. Det fanns inget avtal om provisioner, utan rabatten byggde på internationellt handelsbruk inom branschen. Skatterättsnämnden ansåg i nämnda fall att bolaget var skattskyldigt för förmedlingstjänsterna, då undantaget i 8 § första stycket 10 GML gällde själva prenumerationen men inte förmedlingstjänsten.

Regeringsrätten (2002-12-16, Lindstam, Nilsson, Ersson, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 7 § första stycket GML, som är tillämplig i målet, är varor och tjänster skattepliktiga om inte annat följer av 8 § samma lag. Från skatteplikt undantas enligt 8 § första stycket allmän nyhetstidning (punkt 9) och bl.a. utländsk periodisk publikation när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant (punkt 10).

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § GML är den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket samma lag skattskyldig om han uppbär likviden för varan eller tjänsten, exempelvis som kommissionär vid försäljning i kommission. I 2 § första stycket anges - utöver skattepliktiga varor och tjänster - bl.a. vissa från skatteplikt undantagna varor, däribland allmänna nyhetstidningar. Däremot är utländska publikationer inte

angivna i sistnämnda stadgande.

Frågan i målen gäller om bolaget genom att sälja prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 9 resp. 10 GML också tillhandahåller särskilda förmedlingstjänster och om så är fallet om dessa tjänster är skattepliktiga.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bolagets beskrivning av tidskriftsverksamheten har lämnats obestridd av RSV. Regeringsrätten finner således utrett att bolaget i eget namn tillhandahållit prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska tidskrifter och uppburit likviden för dessa. Det är vidare klarlagt att avtalen om prenumerationer har ingåtts mellan bolaget och kunderna och att det har varit bolaget och inte förlagen som haft ansvaret för att tidningar och tidskrifter levererats i enlighet med avtalen och även stått risken för utebliven betalning från kunder. Av vad som framkommit i målen kan däremot inte mot bolagets bestridande anses klarlagt att bolaget vid försäljningen av prenumerationerna skulle ha agerat som ombud för förlagen enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § GML och därvid uppburit provision för tjänsterna. Utredningen i målen ger snarare vid handen att bolaget vid upphandlingen av och försäljningen av tidskrifterna agerat självständigt och att det varit fråga om vad som är att karakterisera som en självständig återförsäljning. Det finns mot denna bakgrund inte skäl för att bedöma bolagets tillhandahållande som två transaktioner i form av dels en varuleverans, dels en förmedlingstjänst. Det sagda innebär således att bolaget, utöver själva försäljningen, inte skall anses ha tillhandahållit några förmedlingstjänster som är skattepliktiga.

Bolagets överklagande skall följaktligen bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och förklarar att bolagets tillhandahållande av de i målen aktuella tidskrifterna inte innefattat några skattepliktiga förmedlingstjänster.

Föredraget 2002-10-30, föredragande Kristiansson, målnummer 4800--4801-1999

Sökord: Mervärdesskatt

Litteratur: prop. 1968:100 s. 115 och 121; prop. 1968:137 s. 20-21; prop. 1989/90:111 s. 106 och 190; prop. 1993/94:99 s. 190; prop. 1994/95:202 s. 61-62.
