

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6291-6293-10

meddelad i Stockholm den 5 september 2012

KLAGANDE

Bygeln Factoring AB
Birger Jarlsgatan 41 A
111 45 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 31 augusti 2010 i mål nr 3619-3621-09

SAKEN

Mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari–december 2005 och januari–oktober 2006 samt inkomsttaxering 2006

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Dok.Id 121874

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

YRKANDEN M.M.

Bygeln Factoring AB yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen, med undanröjande av kammarrättens dom, fastställer att den ersättning som bolaget uppburit inom ramen för avtal om överlåtelse av fakturafordringar ska anses utgöra ersättning för en mervärdesskattefri tjänst. I andra hand yrkar bolaget att mervärdesskatten fastställs till 20 procent av den avtalade ersättningen. Bolaget anför bl.a. följande.

Med hänsyn till ordalydelsen i 3 kap. 9 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, uppkommer frågan om den svenska bestämmelsen kan tolkas EU-konformt. En sådan tolkning förutsätter att det finns ett faktiskt tolkningsutrymme. Det följer av EU-domstolens praxis att den konforma tolkningen begränsas av allmänna rättsprinciper, särskilt principerna om rättssäkerhet och förbudet mot retroaktiv lagstiftning, och att den inte kan tjäna som grund för en tolkning av nationell rätt mot lagens ordalydelse.

I 3 kap. 9 § andra stycket ML anges uttryckligen att det endast är administrativa tjänster avseende factoring som inte omfattas av undantaget. Övriga factoring-tjänster är således, enligt den svenska lagens ordalydelse, undantagna från skatteplikt. Denna uppdelning bekräftas även av förarbetena. Det finns inte något utrymme att tolka den svenska bestämmelsen på annat sätt än att endast administrativa tjänster avseende factoring är skattepliktiga. En motsatt tolkning strider mot lagens ordalydelse.

Av EU-domstolens dom i mål 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*, framgår att ersättningen vid bestämmandet av beskattningsunderlaget ska kunna uttryckas i pengar och att det är det subjektiva värdet som ska ligga till grund för beskattningen. I mål C-317/94, *Elida Gibbs*, uttalade domstolen att staten inte kan ta ut mer mervärdesskatt än vad kunden faktiskt betalar.

Det framgår varken av mervärdesskattelagen eller av direktivet att beskattningsunderlaget ska avgöras utifrån avtalsparternas överenskommelse

Mål nr
6291–6293-10

angående frågan om det aktuella tillhandahållandet är föremål för skatteplikt eller inte. Av EU-domstolens praxis följer att det är det faktiskt uppburna värdet med avdrag för mervärdesskatt som utgör beskattningsunderlaget.

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 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.

Skatteplikt för tjänsterna

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML ska omsättning av bank- och finansierings-tjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet undantas från skatteplikt. Med bank- och finansierings-tjänster 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.

Mål nr
6291–6293-10

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

Mats Melin

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Erika Örbom

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2012-05-30