

Not 1

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 7 januari 2022 följande dom (mål nr 4610-21).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt ska betalas till staten om en beskattningsbar person omsätter en tjänst inom landet och omsättningen är skattepliktig. Med omsättning avses bl.a. att någon tillhandahåller någon annan en tjänst mot ersättning.

2. American Express Europe (Sweden branch) S.A., filial, är en filial till ett spanskt bolag. Filialen ger ut American Express kort i Sverige. American Express affärsmodell innebär att varje korttransaktion med ett kort utgivet av filialen involverar fem parter, nämligen en kortinnehavare, ett försäljningsställe, en inlösare (normalt ett bolag inom American Express-koncernen), nätverksoperatören (det amerikanska bolaget American Express Travel Related Services Company, Inc.) och filialen.

3. Filialen ansökte om förhandsbesked för att få veta hur den transaktion som filialen utför i affärsmodellen ska bedömas i mervärdesskatte-hänseende. Av ansökan och ingivna handlingar framgår följande.

4. En korttransaktion påbörjas när en kortinnehavare använder sitt kort för att betala en vara eller en tjänst på ett försäljningsställe. Inlösaren överför ett belopp som motsvarar priset på varan eller tjänsten (det nominella beloppet) till försäljningsstället med avdrag för en inlösenavgift. Därefter överför nätverksoperatören det nominella beloppet med avdrag för en avgift till inlösaren. Filialen överför senare det nominella beloppet till nätverksoperatören. Nätverksoperatören betalar för detta en avgift benämnd "billing credit" som dras från det nominella beloppet. "Billing credit" är bestämd till en procentuell andel av det beloppet. Slutligen kräver filialen kortinnehavaren på betalning. Alla led i affärsmodellen är reglerade i separata avtal mellan respektive aktörer.

5. Filialen ville veta om den omsätter en tjänst när den överför ett belopp till nätverksoperatören som motsvarar kortinnehavarens inköp och får ersättning i form av "billing credit".

6. Skatterättsnämnden fann att filialens tillhandahållande utgör omsättning av tjänst.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att filialens tillhandahållande inte utgör omsättning av tjänst och anför följande. Betalningen i form av "billing credit" är inte en ersättning för tjänster som filialen tillhandahåller nätverksoperatören, utan en kompensation för de kostnader som uppkommer i filialens verksamhet som kortutgivare.

8. *American Express Europe (Sweden branch) S.A., filial* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

9. Frågan i målet är om en kortutgivares överföring till en nätverksoperatör av ett belopp motsvarande en kortinnehavares betalning med avdrag för "billing credit" innebär att utgivaren omsätter en tjänst.

Rättslig reglering m.m.

10. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Med tjänst förstås enligt 1 kap. 6 § allt som kan tillhandahållas som inte utgör vara.

11. Den svenska lagstiftningen ska tolkas utifrån motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), i förevarande fall artiklarna 2.1 c och 24.1.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. För att det ska vara fråga om omsättning av en tjänst krävs att det faktiskt tillhandahålls en tjänst mot ersättning.

13. För att anse att en transaktion sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten och den ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Det finns ett direkt samband när två prestationer är villkorade av varandra, dvs. att den ena prestationen bara tillhandahålls om den andra också gör det (se t.ex. *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, punkterna 21 och 26 samt *Ntp. Nagyszénás*, C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32 och där anmärkta rättsfall, jfr även HFD 2018 ref. 34).

14. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det framgår av avtalet som reglerar förhållandet mellan filialen och nätverksoperatören att nätverksoperatören ska betala filialen ersättning i form av "billing credit" när filialen överför ett belopp som motsvarar en kortinnehavares inköp. Prestationerna är villkorade av varandra och nivån på ersättningen är bestämd på förhand till en procentuell andel av kortinköpets nominella belopp.

15. Det saknas enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening skäl att betrakta rättsförhållandet mellan filialen och nätverksoperatören på annat sätt än att det är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer där betalningen i form av "billing credit" utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som filialen tillhandahåller nätverksoperatören genom överföringen av det nominella beloppet. Det föreligger därmed ett sådant direkt samband mellan tjänsten och den mottagna ersättningen som krävs för att en omsättning ska anses föreligga. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Classon*, *Askersjö* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Skatterättsnämnden (2021-07-07, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Classon, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

American Express Europe (Sweden branch) S.A., filials omfrågade tillhandahållande utgör omsättning av tjänst.

Skatterättsnämndens bedömning

Filialen vill veta om det utgör omsättning av tjänst när den åtar sig att överföra pengar avseende kortmedlemmens köp till nätverksoperatören och får ersättning i form av billing credit.

För att anse att en transaktion sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten och den ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se t.ex. Ntp. Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91, p. 32 och Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, p. 28 och där anmärkta rättsfall).

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär filialens åtagande att vidarebefordra nominellt belopp avseende kortmedlems inköp till nätverksoperatören mot en ersättning på 1,15 procent av nominellt belopp benämnd billing credit att det är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer där ersättningen utgör motvärdet för den tjänst som filialen tillhandahåller nätverksoperatören. Det föreligger därmed ett direkt samband mellan filialens tillhandahållande och den mottagna ersättningen. Det förhållande att ersättningens storlek är beräknad till ett värde som säkerställer att filialens ersättning ligger inom ett intervall för armlängds lönsamhet och står i proportion till funktion och risk som bärs av filialen föranleder ingen annan bedömning (att jämföra med sådan kostnadsallokering som förekom i t.ex. Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196).