

TAX Services

---

# *Förmedling och moms*

7 december 2018



---

Svenskt Näringsliv Service AB  
Anna Sandberg Nilsson  
Storgatan 19  
114 51 STOCKHOLM

7 december 2018

### **Förmedling och moms**

PwC har fått i uppdrag av Svenskt Näringsliv att göra en kartläggning och granskning av det mervärdeskatterättsliga förmedlingsbegreppet. Syftet med genomgången är att ge en grundläggande redogörelse för hur momsreglerna avseende förmedling fungerar. Förmedlingsbegreppet och dess påverkan på momsbeskattning och fakturering blir en alltmer central fråga med anledning av ökad digitalisering och en framväxande delningsekonomi. I vårt uppdrag ingår även att belysa frågor rörande problem med den nuvarande lagstiftningen och företagens möjligheter att efterleva regelverket. Syftet med detta arbete var inte primärt att lansera förslag på förändringar av lagstiftningen, utan att ge ett faktaunderlag för framtida utredningar och på så sätt öka medvetenhet om vad som krävs för att göra regelverket för moms hållbart i en teknikföränderlig och global värld.

Vi avger härmed vårt utkast till rapport avseende Förmedling och moms.

Rapporten och våra kommentarer har baserats på PwC:s uppfattning om den riktiga tolkningen av lagar, föreskrifter, rättspraxis och andra uttalanden till vägledning för rättstillämpningen som var kända för oss vid tidpunkten för upprättandet av denna rapport. Rapporten bygger huvudsakligen på material som offentliggjorts före den 31 maj 2017. Vissa uppdateringar, så som en slagning gällande förmedlingsrelaterade termer på Skatteverkets hemsida, har dock gjorts under 2018. Därefter genomförda förändringar av lagar, föreskrifter, rättspraxis och andra uttalanden till vägledning för rättstillämpningen har inte beaktats. Det ursprungliga utkastet till denna rapport utarbetades av Karin Norberg, tidigare anställd hos PwC.

Rapporten är skriven för att tillgodose Svenskt Näringslivs specifika behov och ändamål. Andra eventuella läsare av rapporten än företrädare för Svenskt Näringsliv kan därför inte förlita sig på innehållet i rapporten för sina ändamål och ska vara införstådd med att PwC inte accepterar någon form av ansvar eller skadeståndsskyldighet gentemot utomstående som tar del av rapporten.

Kontakta oss gärna vid frågor med anledning av rapporten.

Med vänliga hälsningar

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB

Sara Lörenskog  
Partner

[sara.lorenskog@pwc.com](mailto:sara.lorenskog@pwc.com)  
TAX Services  
D: +46 (0)10 2133556  
M: +46 (0)709 293556

Edvin Zacke  
Associate

[edvin.zacke@pwc.com](mailto:edvin.zacke@pwc.com)  
TAX Services  
D: +46 (0)10 2125598  
M: +46 (0)729 809598

---

# Innehåll

<b>1. Sammanfattning och slutsatser .....</b>	<b>4</b>
<b>2. Inledning .....</b>	<b>5</b>
2.1. Bakgrund .....	5
2.2. PwC:s uppdrag .....	5
2.3. Disposition .....	5
<b>3. Förmedlingsbegreppet i lagstiftning .....</b>	<b>6</b>
3.1. Civilrätt .....	6
3.2. Mervärdesskattelagen .....	7
3.3. Mervärdesskattedirektivet .....	8
3.4. Andra länders förmedlingsbegrepp .....	9
<b>4. Praxis avseende förmedling .....</b>	<b>10</b>
4.1. Mål från EU-domstolen .....	10
4.2. Mål från Högsta förvaltningsdomstolen .....	10
4.3. Mål från i underrätterna rörande 6 kap. 7 § ML .....	12
<b>5. Administrativa riktlinjer .....</b>	<b>13</b>
<b>6. Affärsmodeller och förmedling .....</b>	<b>15</b>
6.1. Affärsmodellen styr momshanteringen .....	15
6.2. Återförsäljare (i eget namn för egen räkning) .....	15
6.3. Kommissionär (i eget namn för annans räkning) .....	16
6.4. Agent (i annans namn för annans räkning) .....	17
6.5. Sammanfattning av regelverket .....	18
<b>7. Teknikutveckling och nya affärsmodeller .....</b>	<b>19</b>
7.1. Inledning .....	19
7.2. Förmedlare i en delningsekonomi .....	20
7.3. Egenanställningsföretag .....	21
7.4. Dubbelbeskattning och konkurrensnedvridning .....	22
<b>8. Förändringar inom andra områden som kan påverka synen på förmedling .....</b>	<b>23</b>
8.1. Internationell skattekonkurrens och samverkan .....	23
8.2. Internprissättning och moms .....	23
8.3. Nya paketreselagen .....	24
<b>9. Våra reflektioner .....</b>	<b>25</b>
9.1. Problematik .....	25
9.2. Reflektion kring praxis .....	25
9.3. Affärsmodeller .....	26
9.4. Avslutande kommentarer .....	29

---

<b>Bilaga 1 – Momsregler</b> .....	<b>30</b>
Skattskyldighet.....	30
Beskattningsbar person.....	31
Omsättningsland - försäljning av vara/tjänst.....	31
Omsättningsland – Specialregler för tjänster.....	32
Undantagen förmedling.....	33
Elektroniska tjänster.....	34
Vinstmarginalbeskattning.....	39
<b>Bilaga 2 – Referat- och notismål från HFD rörande förmedling</b> .....	<b>41</b>
<b>Bilaga 3 – Sammanfattning av rättsfall rörande 6 kap. 7 § ML</b> .....	<b>47</b>
<b>Referenslista</b> .....	<b>49</b>

# 1. Sammanfattning och slutsatser

Det finns ingen definition av begreppet förmedling i vare sig Mervärdesskattelagen (SFS 1994:200) ("ML") eller i mervärdesskattedirektivet ("direktivet"). I ML används i vart fall 13 olika begrepp som avser förmedlingssituationer, dvs. både försäljnings- och mellanmanssituationer. Exempel på några är förmedling, försäkringsmäklare eller andra förmedlare, kommissionärs- och kommittentföretag i sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL samt återförsäljare. För en fullständig förteckning se avsnitt 3.2. Direktivet innehåller i sin tur i vart fall 6 olika beskrivningar som avser förmedlingssituationer.

Vad de olika begreppen avseende förmedling betyder kan inte utläsas enbart av mervärdesskattelagen eller direktivet, utan kan bara förstås genom att reglerna tolkas mot bakgrund av exempelvis praxis, förarbeten, administrativa riktlinjer, annan bindande lagstiftning som t.ex. genomförandeförordningen, de vägledande tolkningarna från EU-kommissionens förklarande anmärkningar och mervärdesskattekommitténs riktlinjer.

Skatteverkets information avseende förmedling är omfattande och detaljrik. Det är svårt för ett företag att hitta korrekt information om det komplexa regelverket rörande förmedling med utgångspunkt från de begrepp som vanligen används för att beskriva traditionella affärsmodeller.

De många olika begrepp som används i momslagstiftningen och av Skatteverket gör det svårt för företagen att göra rätt. Givet bl.a. den tekniska utvecklingen och den ökande internationella handeln finns idag ett stort behov av enkla och tydliga momsregler som går att applicera på de affärsmodeller avseende förmedling som företag dels använder idag dels utvecklar i framtiden.

Vi föreslår följande för att uppnå målet med ändamålsenliga momsregler om förmedling:

- Ett första steg för att få en enklare och tydligare momshantering innan en ändring av ML kan göras är att Skatteverket bör se över sin begreppsbildning och information till företagen. Detta för att tydliggöra vilken typ av regelverk som gäller i vilken sorts situation.
- En översyn av förmedlingsbegreppet i ML bör göras omgående och enligt vår uppfattning bör en sådan ske med utgångspunkt i de etablerade affärsmodeller ("i eget namn för annans räkning" och "i annans namn för annans räkning") som finns idag och som har tydliga momsmässiga effekter. Vår bedömning är att nya affärsmetoder bör kunna inordnas i dessa traditionella affärsmodeller.
- I ML bör förmedlingsbegreppet definieras och den uppsjö av oklara termer och begrepp som finns idag bör tas bort. Som en startpunkt för detta arbete kan en jämförelse av direktivets olika språkversioner göras. Vidare bör ledning kunna hämtas från andra länders förmedlingsbegrepp. Begreppsbildningen bör vara enkel med användbara, tydliga och hållbara begrepp avseende förmedling.
- På lång sikt bör Sverige arbeta för att införa en tydlig förmedlingsdefinition på EU-nivå för att undvika att kommersiellt likvärda situationer beskattas på olika sätt i olika medlemsstater.

Vår förhoppning är att denna rapport ska inspirera till att begreppen avseende förmedling i ML tydliggörs. Vi tror att enklare och tydligare begrepp kan bidra till att företag, myndigheter och domstolar enklare kan förstå momsreglerna och dess effekter vid olika typer av förmedling.

---

## 2. Inledning

### 2.1. Bakgrund

Ökade globalisering och snabb teknikutveckling ger företagen nya möjligheter att kommunicera och göra affärer med konsumenter. Detta märks inte minst genom att nya affärsmetoder uppstår i digitaliseringens spår, t.ex. försäljning via plattformar och den framväxande delningsekonomin.

De senaste åren har flera förändringar genomförts för att försöka anpassa momsreglerna till teknikutvecklingen. Exempel på detta är reglerna om elektroniska tjänster som tillhandahålls privatpersoner. Många aktörer har genom åren påtalat behovet av en total översyn av den svenska momslagen. En översyn pågår sedan hösten 2016. För att mervärdesskatten ska behålla sin legitimitet är det enligt regeringen viktigt att skattereglerna är förutsägbara och enkla att tillämpa och inte leder till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. De svenska reglerna måste därför förenklas.<sup>1</sup> En rad förenklingar har sedan tidigare genomförts, t.ex. avseende frivillig skattskyldighet och importmoms. Det finns dock fortfarande många områden som är svåra att hantera för företagen. Ett sådant område är förmedling. Förmedlingsbegreppet och dess påverkan på momshantering och fakturering blir en alltmer central för dagens företag.

Är befintlig lagstiftning tillräcklig för att hantera teknikutveckling, internationalisering och den digitala ekonomins förändring av affärsmetoder eller krävs det att skattelagstiftningen moderniseras för att möta morgondagens utmaningar? Frågan är om problemet ligger i regelverket avseende förmedling eller om det beror på andra faktorer t.ex. domstolar och myndigheters tolkning av reglerna eller en osäkerhet kring vad de nya affärsmetoderna innebär i praktiken.

### 2.2. PwC:s uppdrag

PwC har fått i uppdrag av Svenskt Näringsliv att göra en kartläggning och granskning av det mervärdeskatterättsliga förmedlingsbegreppet. Syftet med genomgången är att ge en grundläggande redogörelse för hur momsreglerna avseende förmedling fungerar. I vårt uppdrag ingår även att belysa frågor rörande problem med den nuvarande lagstiftningen och företagens möjligheter att efterleva regelverket. Syftet är att ge ett faktaunderlag för framtida utredningar och på så sätt öka medvetenheten om vad som krävs för att göra regelverket för moms hållbart i en teknikföränderlig och global värld. Syftet med detta arbete var inte primärt att ge konkreta förslag på förändringar av lagstiftningen, men i den utsträckning det är möjligt har vi ombetts att kommentera i vilken riktning fortsatt arbete på detta område bör ske.

Rapporten bygger på rättskällor och material som finns offentligt tillgängligt, t.ex. på regeringens och Skatteverkets hemsidor. Det material vi använt framgår av referenslistan. Rapporten bygger huvudsakligen på material som offentliggjorts före den 31 maj 2017. Vissa uppdateringar, så som en slagning gällande förmedlingsrelaterade termer på Skatteverkets hemsida, har dock gjorts under 2018.

### 2.3. Disposition

Rapporten inleds med en redogörelse för det mervärdeskatterättsliga förmedlingsbegreppet och praxis avseende förmedling. Därefter följer en redogörelse av vilken betydelse olika affärsmodeller har för momshanteringen. Vi beskriver sedan hur nya affärsmetoder och teknikutvecklingen samt andra områden än moms kan tänkas påverka det mervärdeskatterättsliga förmedlingsbegreppet. Rapporten avslutas med våra reflektioner och slutsatser. I slutet av rapporten återfinns Bilaga 1 med en allmän beskrivning av gällande momsregler avseende förmedling. Vi har även sammanställt rättsfall rörande förmedling, se Bilaga 2.

---

<sup>1</sup> Kommittédirektiv (Dir. 2016:58), Översyn av mervärdesskattelagstiftningen, 22 juni 2016.

# 3. Förmedlingsbegreppet i lagstiftning

## 3.1. Civilrätt

Varor säljs och köps ofta i flera olika distributionsled; från tillverkare till grossister, till importörer (generalagenter), till detaljister, till slutkunder. Distributionskedjan kan ordnas på olika sätt och de olika leden i distributionskedjan sluter avtal med varandra. Några vanligt förekommande avtalstyper i samband med distribution är handelsagentur, kommission, återförsäljning och franchising. Dessa avtal och begrepp har särskild innebörd enligt civilrätten.<sup>2</sup>

Handelsagentur regleras i lagen (1991:351) om handelsagentur (HAgL). Agenten är kontinuerligt verksam med att sälja huvudmannens produkter i huvudmannens namn (inte i sitt eget namn). En agent blir inte part i avtalet mellan huvudmannen/säljaren och tredje man/köparen. Enligt HAgL är en handelsagent ”den som i en näringsverksamhet har avtalat med en annan, huvudmannen, att för dennes räkning självständigt och varaktigt verka för försäljning eller köp av varor genom att ta upp anbud till huvudmannen eller sluta avtal i dennes namn”.<sup>3</sup> HAgL bygger i viss mån på direktivet om samordning av medlemsstaternas lagstiftning rörande handelsagenter.<sup>4</sup> I direktivet definieras en handelsagent som ”en självständig agent med varaktig behörighet att förhandla om försäljning eller köp av varor för annan persons räkning, här nedan kallad huvudman, eller att förhandla om och slutföra sådana affärsuppdrag i huvudmannens namn och för dennes räkning”.

Med kommission menas ett uppdrag till någon att för huvudmannens räkning men i eget namn sälja eller köpa lös egendom (kommissionslagen 2009:865, KommL). Uppdragsgivaren/huvudmannen kallas kommittent och uppdragstagaren kallas kommissionär. Eftersom kommissionären handlar i eget namn uppkommer ett avtalsförhållande mellan kommissionären och tredje man/köparen. Tredje man känner i allmänhet inte till att kommissionären agerar för kommittentens räkning och har inte heller något avtalsförhållande med kommittenten (24 § KommL). Trots detta blir egendom som säljs vid kommission inte kommissionärens egendom; äganderätten »hoppas« direkt över från kommittenten till tredje man (23 § KommL) och är fredad från utmätning hos kommissionären och från kommissionärens konkurs. Tredje man ska betala till kommissionären; endast i undantagsfall kan kommittenten kräva betalning direkt hos tredje man/köparen (27–30 §§ KommL).

Agenten och kommissionären är mellanmän och deras skyldigheter och rättigheter regleras också i HAgL och KommL. Agenter och kommissionärer har rätt till ersättning för utlägg och kostnader samt rätt till arvode i form av provision (11–13 §§ KommL, 8–16 §§ HAgL), dvs. en procentandel av försäljningsvärdet. Handelsagentur och kommission kan förekomma inte bara vid försäljning utan också vid inköp.

Återförsäljare köper i eget namn och vidareförsäljer i eget namn. Det är alltså fråga om många upprepade köp inom ramen för ett samarbetsavtal. Det finns ingen särskild lag om återförsäljare, i stället gäller allmänna avtalsrättsliga principer. Det går möjligen att göra analogier till kommissionslagen och handelsagentlagen.

Franchising innebär att två parter (franchisegivaren och franchisetagaren) kommer överens om att franchisetagaren mot ersättning till franchisegivaren ska använda franchisegivarens särskilda affärsidé om marknadsföring och försäljning av varor eller tjänster. Franchising är en nära samverkansform mellan självständiga näringsidkare. Franchisetagarna köper för egen räkning produkter eller tjänster från franchisegivaren – eller med dennes tillstånd från andra leverantörer – och säljer dem vidare till slutkunder i sitt eget namn.

Franchisetagarnas verksamheter är samordnade genom avtal med franchisegivaren. Avtalen innehåller vanligen detaljerade klausuler om t.ex. utformning av butikslokaler, personalens kläder och utnyttjande av franchisegivarens firmanamn, datasystem och varumärken. Många välkända

<sup>2</sup> Detta avsnitt är hämtat från Civilrätt av Christina Ramberg, 24. Utgåva, Liber, 1 januari 2016, ISBN 978-91-47-11260-9, Kapitel 6. Särskilda avtalstyper, s. 144 ff. Karnov nätupplaga, läst den 26 juni 2017.

<sup>3</sup> Lagen (1991: 351) om handelsagentur, HAgL, 1 §.

<sup>4</sup> Rådets direktiv 86/653/EEG av den 18 december om samordning av medlemsstaternas lagar rörande självständiga handelsagenter.

butiker drivs enligt franchisekoncept. Lagen om franchisegivares informationsskyldighet (2006:484) reglerar franchisegivarens informationsskyldighet innan ett avtal ingås med en franchisetagare. Därmed markeras betydelsen av att franchisetagaren får full förståelse för vad franchiseverksamheten innebär. De närmare mellanhavandena mellan franchisegivare och franchisetagare finns inte reglerade i lag, utan bedöms enligt allmänna avtalsrättsliga principer.

## 3.2. Mervärdesskattelagen

I mervärdesskattelagen, ML, finns ingen definition av förmedling eller förmedlare. Däremot används flera olika begrepp som avser förmedlingssituationer, dvs. både försäljnings- och mellanmanssituationer:

- Den som omsätter varan eller tjänsten (1 kap. 2 § första stycket 1)
- Förmedling (3 kap 9, 10 a och 10 c §§, 5 kap. 19 § första stycket 4)
- Försäkringsmäklare eller andra förmedlare (3 kap 10 § ML)
- Förmedling för annans räkning i dennes namn (3 kap. 10 a §, 5 kap. 19 §)
- Ackvisition (3 kap. 19 §)
- Mäklare och andra förmedlare (3 kap. 22 §<sup>1</sup>)
- Handlar för annans räkning i dennes namn (3 kap. 21 a §)
- Förmedlingstjänst (5 kap. 7 §)
- Förmedlar i eget namn för annans räkning (6 kap. 7 §, 9 b kap. 1 §)
- Kommissionärsföretag och kommittentföretag i sådant kommissionärsförhållande som avses i 36 kap. IL (6 a kap. 2 § 1 st. 3 p)
- Beskattningsbar återförsäljare (3 kap. 30 f §, 5 kap. 2 c § och 9 a kap.)
- Handlar i eget namn för annans räkning (9 a kap. 8 § ML)
- Återförsäljare (9 a kap. 11 §)

Vad som menas med försäkringsmäklare eller andra förmedlare (3 kap 10 § ML) definieras inte i lagtexten. Som begreppet har utvecklats i praxis avser dessa bestämmelser förmedling i annans namn för annans räkning.

Med ackvisition i 3 kap. 19 § förstås anskaffning eller förmedling av annonser.<sup>5</sup> Inte heller detta begrepp definieras i lagtexten och där anges inte heller om detta avser förmedling i eget eller annans namn.

Mäklare och andra förmedlare i 3 kap. 22 § definieras inte heller i ML men av lagtexten framgår att undantaget gäller tjänster som tillhandahålls av mäklare eller andra förmedlare som handlar för någon annans räkning i dennes namn.

Kommissionärsföretag definieras inte i ML men i lagen görs en hänvisning till IL. Av IL framgår att det som avses ett kommissionärsföretag som driver näringsverksamhet i eget namn för ett eller flera svenska aktiebolags eller ekonomiska föreningars räkning (jfr 6 a kap. 2 § 1 st. 3 p och 36 kap. 2 § IL). Definitionen i ML och IL är därmed, åtminstone begreppsmässigt, snävare än definitionen av kommissionären i den civilrättsliga lagstiftningen (se vidare i Bilaga 1 Momsregler, Skattskyldighet).

Beskattningsbar återförsäljare definieras i 9 a kap. 8 § ML. Det som utmärker en beskattningsbar återförsäljare i förhållande till andra beskattningsbara personer är endast att denne i sin näringsverksamhet omsätter varor som omfattas av vinstmarginalbeskattning. Även den som i eget namn men för annans räkning förmedlar begagnade varor m.m. omfattas. En auktionsförrättare, som säljer varor på uppdrag av en sådan person som anges i 9 a kap. 1 §, är således att anse som en beskattningsbar återförsäljare. Om däremot en förmedlare omsätter varan i annans namn och för dennes räkning, ska beskattning hos förmedlaren avse endast själva förmedlingstjänsten.<sup>6</sup> Däremot förekommer inte den klassiska benämningen på en mellanman, agent, i ML.

<sup>5</sup> Skatteverket,Handledning för mervärdesskatt 2013, s. 1093 samt motsvarandeuppgift på Skatteverkets hemsida Vägledning läst 2017-04-11:

<http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.2/322562.html?q=ackvisition>.

<sup>6</sup> Jfr prop. 1995/96:58 EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen, s. 51.



### 3.3. Mervärdesskattedirektivet

Vad som avses med förmedling definieras inte heller i direktivet. Även i direktivet används olika begrepp som avser förmedlingssituationer, dvs. både försäljnings- och mellanmanssituationer:

- Förmedling (eng. "negotiation") (art 135.1)
- Försäkringsmäklare eller försäkringsagenter (135.1 p. a)
- Tillhandahåller tjänst i eget namn för annans räkning (art 28)
- Speditörer, mäklare, handelsagenter och andra fristående förmedlare (Bilaga X)
- Resebyråer (eng. travel agents) (art. 153, 306-310, 374 samt bilaga I och X).
- Förmedling av elektroniska tjänster (art 28, samt art 9a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011)

Uttrycket förmedling i den nu gällande svenska språkversionen av mervärdesskattedirektiv motsvarades av uttrycket förhandling i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG, sjätte direktivet (artikel 13 B d punkterna 1-5). När det gäller förmedling av undantagna transaktioner i artikel 135.1 direktivet används ord motsvarande förhandling (jfr engelskans *negotiation*) i den engelska, franska, spanska, portugisiska och italienska språkversionen. I den tyska, nederländska och danska språkversionen används däremot ord motsvarande förmedling (jfr på engelska närmast "*intermediation*" eller "*procurement*"). Samma ord används i punkterna b) till f) i artikel 135.1 i direktivet.<sup>7</sup>

Hur direktivets regler avseende förmedling ska tolkas och vad begreppen innebär framgår inte enbart av EU-domstolens praxis utan även av andra bestämmelser. Exempel på detta är tolkningen av regeln om förmedling i eget namn för annans räkning i artikel 28 i direktivet (jfr 6 kap. 7 § ML). Artikel 28 anger att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster ska han eller hon anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga. När elektroniska tjänster tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för appar, finns särskilda bestämmelser om hur artikel 28 ska tillämpas i artikel 9a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Bestämmelserna innebär att en förmedlare presumeras vara den som är säljare. Denna presumtion kan motbevisas under vissa förhållanden (jfr Bilaga 1 Momsregler - Elektroniska tjänster).

Hur bestämmelserna ska tolkas kan också utläsas av de svenska förarbetena till reglerna om elektroniska tjänster. Av dessa framgår att tolkningen av reglerna kan komma att behöva frångås om det på EU-nivå ges uttryck för någon annan mening, t.ex. i en framtida riktlinje från EU:s mervärdesskattekommitté eller av kommissionen i en fråga som inte täcks av en riktlinje, t.ex. i form av s.k. förklarande anmärkningar ("explanatory notes").<sup>8</sup> De förklarande anmärkningarna har tagits fram av Europeiska kommissionen i samarbete med medlemsstaterna och näringslivet.<sup>9</sup> Dokumentet är inte rättsligt bindande utan ska ses som en vägledning till hur de nya reglerna ska tillämpas i praktiken.<sup>10</sup>

Detta innebär att vad de olika begreppen avseende förmedling betyder inte enbart kan utläsas av direktivet utan kan bara förstås genom att de tolkas mot bakgrund av EU-domstolens praxis, annan

<sup>7</sup> Henkow, O., *Financial Activities in European VAT: a theoretical and legal research of the European VAT system and the actual and preferred treatment of financial activities*, Kluwer Law International, 2008, s. 97 f.

<sup>8</sup> Prop. 2013/14:224, Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tvsändningar och elektroniska tjänster, s. 68.

<sup>9</sup> Europeiska kommissionen, Generaldirektoratet för skatter och tullar, Indirekta skatter och skatteförvaltning Mervärdesskatt, Förklarande anmärkningar om de ändringar av EU:s mervärdesskattebestämmelser om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som träder i kraft 2015 (nedan benämnt förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m.). Offentliggjorda den 3 april 2014

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/explanatory\\_notes\\_2015\\_sv.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_sv.pdf)

<sup>10</sup> Förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m. s. 3

bindande lagstiftning som t.ex. genomförandeförordningen samt de vägledande tolkningarna såsom EU-kommissionens förklarande anmärkningar och mervärdesskattekommitténs riktlinjer.

### 3.4. Andra länders förmedlingsbegrepp

I Storbritannien används begreppet agent både för den som förmedlar i eget och i annans namn. När agenten agerar i huvudmannens namn, dvs. annans namn, används "disclosed agent". När agenten agerar i eget namn används "undisclosed agent". Även begreppet "commissionaire" används, dvs. motsvarigheten till det svenska begreppet kommissionär. Dessa definitioner följer inte direkt av lagstiftning utan kommer från den brittiska skattemyndighetens vägledning.<sup>11</sup>

I Danmark används liksom i Sverige bl.a. begreppen förmedling (formidling), förmedlare (formidler) men även agent och handelsagent.<sup>12</sup> I den danska moms­lagstiftningen definieras förmedling när en förmedlare av en tjänst agerar i eget namn, men för annans räkning. Förmedlaren anses själv då ha mottagit och levererat den aktuella tjänsten. (dan. "Når en formidler af en ydelse handler i eget navn, men for en andens regning, anses formidleren selv for at have modtaget og leveret den pågældende ydelse." Momsloven § 4 st. 4).

Genom direktivet är momsen en harmoniserad skatt och moms­lagstiftning inom EU bygger på samma grundläggande lagtext. Språkbruket i direktivet och nationell moms­lagstiftning kan dock skilja sig åt mellan EU-länderna. Andra länders rättsregler har dessutom olika rättslig kontext beroende på vilket rättssystem de tillhör. Frågan är om detta är något som behöver beaktas om begrepp ska lånas in från andra länder för att tydliggöra begrepps­bildningen avseende förmedling.

Det kontinentaleuropeiska rättssystemet (civil law) är i första hand uppbyggt kring lagstiftning. Den brittiska rättsordningen (angloamerikansk rätt eller common law) bygger på prejudikat. Svensk rätt och övrig nordisk rätt räknas som det tredje europeiska rättssystemet eftersom den romerska rättens direkta inflytande varit begränsat i Norden. I den mån den nordiska rätten beskrivs räknas den ofta till civil law, eftersom den – liksom kontinental rätt – primärt grundar sig på lagar och inte på tidigare domstolsavgöranden.<sup>13</sup>

En skissartad generalisering av tillvägagångssättet i de två rättssystemen kan användas för att ge en tydligare bild. Inom civil law använder sig domaren av en abstrakt rättsregel. För att exemplifiera och tydliggöra denna skapas praxis. Ibland krävs ett flertal rättsfall för att förtydliga en rättsregel och den kan antingen göras vidare eller snävare med hjälp av prejudikat och rättsprinciper. Förhoppningsvis resulterar detta i ett klart rättsläge. En domare i ett common law-land ser till omständigheterna i det enskilda fallet. Utefter dessa omständigheter skapas en rättsregel, troligen betydligt mer snäv än den abstrakta rättsregeln i ett civil law-land. Allteftersom mer praxis bildas blir common law-domarens rättsregel bredare men tydligheten bör vara densamma oavsett rättsregelns vidd. Oavsett vilken metod som används, den inom common law eller civil law, torde resultatet bli ungefär detsamma, en mer precis och tydlig rättsregel. Vilken metod som är bäst har mer att göra med vilket utförande med hänsyn till arbetsmetod, argumentationsteknik och angreppssätt av en rättsfråga som juristen föredrar än vilket resultat som uppnås. Skillnaderna med sina för- och nackdelar torde således ligga i metoden, inte resultatet.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> HMRC, VAT Notice 700: the VAT guide, 22. Supplies made by or through agents: general rules

<sup>12</sup> Jfr danska skattemyndigheten, SKAT, hemsida avseende förmedlingstjänster läst 2017-06-12, <http://skat.dk/SKAT.aspx?oID=1946924>

<sup>13</sup> Nationalencyklopedin (NE) – Rättsväsen, Författare: Ulf Arvidsson, Anders Stening och Michael Bogdan, hämtad 170515 och Wikipedia, avsnitten "Civil law" och "Common law", hämtad 170515, [https://sv.wikipedia.org/wiki/Civil\\_law](https://sv.wikipedia.org/wiki/Civil_law)

<sup>14</sup> Stockholms universitet, Juridiska institutionen, Civil law vs. Common law - En studie av det svenska rättssystemet genom en analys av domarens roll inom civilprocessen under 2000-talet, Nicolina Persson, Examensarbete i Allmän rättslära, 30 hp, Höstterminen 2013.

## 4. Praxis avseende förmedling

### 4.1. Mål från EU-domstolen

EU-domstolen har i flera fall bedömt innebörden och räckvidden av de olika undantagen för förmedling i artikel 135.1. 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.<sup>15</sup> 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.<sup>16</sup> Däremot är det inte fråga om någon förhandlingsverksamhet när en av avtalsparterna anförtror en del av de materiella transaktioner som har samband med avtalet till en underleverantör.

Vidare fann EU-domstolen i C-453/05 Volker Ludwig att tillämpningen av undantaget inte kunde göras beroende av att det finns ett avtalsförhållande mellan tillhandahållaren av förhandlings-tjänsten och en part i kreditavtalet. Den omständigheten att en beskattningsbar person inte är avtalsrättsligt bunden till någon av parterna i ett kreditavtal till vars slutande han medverkat, och att denna person inte tar direkt kontakt med den ena av dessa parter, hindrar således inte att nämnda person tillhandahåller förhandlingar om krediter som är undantagna från skatteplikt.

I direktivet, till skillnad från i ML, används begreppet agent i den engelska språkversionen för att beskriva förmedlaren. Det är allt från fastighetsmäklare (*estate agents, artikel 47*), försäkringsagenter (*insurance agents, artikel 135.1 a*) till speditörer, mäklare, handelsagenter och andra fristående förmedlare (*forwarding agents, brokers, business agents and other independent intermediaries, bilaga X*). Det gäller även resebyråer (*travel agents, artiklarna 153, 306-310, 374 samt bilaga I och X*).

När det gäller ”närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare eller försäkringsagenter” (*eng. related services performed by insurance brokers and insurance agents*) i artikel 135.1 a direktivet konstaterade EU-domstolen i C-8/01 Taksatorringen att detta uttryck enbart avser tjänster som utförs av yrkesutövare som står i kontakt både med försäkringsgivaren och den försäkrade, och att försäkringsmäklaren endast utgör en mellanhand.

### 4.2. Mål från Högsta förvaltningsdomstolen

En kartläggning av moms lagstiftningen och dess förarbeten från de ursprungliga reglerna från år 1968 fram till 2015 har gjorts av Pernilla Rendahl, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Av rapporten framgår att ändamålen med skatten ofta är indirekt uttryckta i förarbeten. I rapporten konstateras också att flera olika ändamål som motiverat reglernas utformning kan vara motstridiga. Det saknas dock en diskussion i förarbetena kring dessa motsättningar och varför ett visst ändamål särskilt ska beaktas i den aktuella lagändringen. En central fråga som studien ger upphov till är vilka ändamål som är förenliga med tanken på att mervärdesskatten ska vara en konsumtionsskatt. Rapporten visar också att ovanstående brist påverkar de svenska domstolarnas tolkning och

<sup>15</sup> I beskrivningen av EU-domstolens syn på begreppen förmedling och förhandling används båda uttrycken synonymt.

<sup>16</sup> C-235/00, CSC Financial Services Ltd (CSC), punkterna 39-40.

tillämpning av bestämmelserna och som i sin tur kan avvika från hur EU-domstolen tolkar direktivet.<sup>17</sup>

I rapporten finns en förteckning över genomgångna mål avseende 1–10 kap. ML t.o.m. 1 januari 2015.<sup>18</sup> Av rapporten framgår att merparten av referatmålen från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) under åren 1995–2014 avser överklagade förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Antalet förhandsbesked är enligt rapporten en indikation på att skattskyldiga har svårt att förutse hur en viss transaktion ska beskattas.<sup>19</sup> En systematisering av referat- och notismålen från HFD under åren 1995–2014 avseende olika delar av ML visar att av totalt 297 mål avsåg 112 stycken undantagen från skatteplikt.<sup>20</sup>

Praxis från HFD avseende förmedling finns inte särskilt sammanställd i rapporten från Göteborgs universitet. Vi har därför baserat på materialet i rapporten gjort en egen genomgång av HFD:s praxis avseende förmedling. Vi har sammanställt denna praxis på motsvarande sätt som i rapporten och gjort en uppdatering t.o.m. 2016 (se bilaga 2). Vår genomgång visar att målen från HFD avseende förmedling i stor utsträckning avsett förmedling av undantagna transaktioner i 3 kap 9 och 10 §§ ML, dvs. agentens (mellanmannens) roll vid förmedling av finansiella tjänster och försäkringstjänster.

Ytterst få av de fall som nått HFD har avsett frågan om tillämpningen av 6 kap. 7 § ML, dvs. kommissionärens roll. De följande målen är därför ovanliga.

RÅ 2002 ref. 113 handlade om ett svenskt bolag som i eget namn sålde prenumerationer på nyhetstidningar och utländska periodiska tidskrifter. Efter att ha ingått avtal med kunderna upphandlade bolaget prenumerationer från de förlag som gav ut de aktuella tidskrifterna. Bolaget fakturerades av förlagen för prenumerationerna och bolaget fakturerade i sin tur sina kunder. Tidskrifterna levererades direkt från förlagen till kunderna. Bolaget ansvarade för både utebliven leverans till och betalning från kunderna. Dåvarande Riksskatteverket yrkade att bolaget skulle betala mervärdesskatt på förmedlingsprovisionen. Bolaget yrkade att förmedlingen var av den art som anges i 6 kap. 7 § ML. HFD fann att det var klarlagt att kunderna hade ingått avtalen med bolaget och att det varit bolaget, inte förlagen, som haft ansvaret för leverans och stått risken för utebliven betalning. HFD uttalade att bolaget i det aktuella fallet inte kunde anses ha agerat som ombud för förlagen vid försäljningen av prenumerationerna, enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § GML<sup>21</sup> och då uppburit provision för tjänsterna. Utredningen i målen gav snarare vid handen att bolaget vid upphandlingen av och försäljningen av tidskrifterna agerat självständigt och att det varit fråga om en självständig återförsäljning. Det fanns mot denna bakgrund inte skäl för att bedöma bolagets tillhandahållande som två transaktioner i form av dels en varuleverans, dels en förmedlingstjänst. Det sagda innebar att bolaget, utöver själva försäljningen, inte ansågs ha tillhandahållit några skattepliktiga förmedlingstjänster. Graden av självständighet var därmed så hög att det inte alls handlade om förmedling utan om återförsäljning. Se också RÅ 2003 not. 21 för samma utgång.

I RÅ 2003 ref. 39 övervägde ett galleri att gå över från att fakturera köpare av konstverk i konstnärens namn till att förmedla konstverket i eget namn. Galleriet skulle enligt detta system även uppbära betalningen. Konstnären skulle därefter fakturera galleriet för konstverket; alternativt skulle bolaget ställa ut avräkningsnota. Såväl Skatterättsnämnden som HFD fann att förfarandet omfattades av 6 kap. 7 § ML, dvs att galleriet köpte av konstnären och vidare sålde till kunden. Den reducerade skattesatsen som gäller för upphovsmäns försäljning av konstverk kunde därmed endast tillämpas på försäljningen mellan konstnären och galleriet, medan försäljningen mellan galleriet och kunden skulle beskattas med normalskattesatsen.

I RÅ 2009 not. 106 hade en tågoperatör sålt biljetter för resor som utfördes av andra tågoperatörer. Frågan i målet var om bolaget var en förmedlare av de andra operatörernas tjänster eller utförde bokningstjänster. Avgörande för frågan bedömdes vara vilken av tågoperatörerna som skulle anses

<sup>17</sup> Rendahl, Pernilla, Momsrapport: Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller en företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet, April 2015, Svenskt Näringsliv och Göteborgs Universitet, s 8 f. Samt muntlig information från seminarium i frågan den 22 juni 2015 på Svenskt Näringsliv.

<sup>18</sup> Rendahl, Pernilla, Momsrapport: Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller en företagsskatt?, Bilaga 2.

<sup>19</sup> Rendahl, Pernilla, Momsrapport: Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller en företagsskatt?, s 79 ff.

<sup>20</sup> Rendahl, Pernilla, Momsrapport: Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller en företagsskatt?, s 81.

<sup>21</sup> Jfr 6 kap. 7 § ML

---

vara kundernas avtalsrättsliga motpart. HFD ansåg att bolaget uppfattas som kundens avtalsrättsliga motpart oavsett vilken typ av biljett det var fråga om. Att bolaget har regressrätt mot andra tågoperatörer för ersättningsanspråk som uppkommer vid trafikstörningar etc. saknar betydelse för denna bedömning. Tillhandahållande av tjänster avseende tågresor utförda av andra operatörer ansågs avse personbefordringstjänster och inte endast bokningstjänster. HFD återförvisade frågan till nämnden för förnyad prövning avseende tillämplig skattesats med utgångspunkten att bolaget tillhandahåller tjänster avseende personbefordran, dvs att bolaget sålde persontransporterna i sitt eget namn.<sup>22</sup>

### ***4.3. Mål från i underrätterna rörande 6 kap. 7 § ML***

Eftersom praxis från HFD avseende kommissionärens roll är begränsad har vi även studerat rättsfall avseende 6 kap. 7 § ML från kammarrätterna och förvaltningsrätterna. Vår undersökning har gjorts med hjälp av InfoTorgs sökmotor för det aktuella lagrummet den 28 april 2017. Resultatet visas i bilaga 3 och som jämförelse anges även där de ovan nämnda målen från HFD.

Genomgången visar att det är få mål som avsett 6 kap. 7 § ML. Av bilaga 3 framgår att målen rör olika branscher och frågor. En slutsats som möjligen kan dras är att avgörande för bedömningen är det kontraktsrättsliga ansvaret och att bara den som är avtalspart kan anses handla i eget namn. Av HFD:s praxis kan vidare utläsas att det, för att någon ska anses ha handlat i eget namn, ska föreligga en viss grad av självständighet i förhållande till dess leverantör av tjänsten ifråga.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Efter det att målet hade prövats på nytt i Skatterättsnämnden överklagades det och HFD meddelade dom den 20 september 2011 (mål nr 4487-10).

<sup>23</sup> Se bl.a. RÅ 2002 ref. 113.

## 5. Administrativa riktlinjer

Även Skatteverket, har, liksom lagstiftaren, en varierande användning av begreppen rörande förmedling. En sökning på Skatteverkets hemsida Rättslig vägledning visar följande avseende de begrepp som är vanliga avseende förmedling.

Vår sökning har genomförts vid tre tillfällen. Vid varje sökning har en filtrering gjorts på Mervärdesskatt och år. Detta gav totalt 551 (2015-11-10), 539 (2017-03-23) samt 635 (2018-07-31) träffar fördelade på följande sätt.

Begrepp	2015-11-10	2017-03-23	2018-07-31
Förmedling	81	75	82
Eget namn	76	78	98
Annans namn	149	158	187
Kommissionär	11	8	9
Agent	4	8	11
Förmedlare	84	73	88
Annans räkning	146	131	160

Ovan visar att antalet ställningstaganden och vägledningssidor har ökat i en noterbar mängd sedan 2015. Vissa träffar avser rättsliga ställningstaganden och andra avser s.k. vägledning. Enligt Skatteverkets hemsida innehåller ställningstaganden en redogörelse för Skatteverkets uppfattning i rättsliga frågor. Dessa är styrande för Skatteverkets verksamhet och avser att vara vägledande för allmänheten. Under fliken Vägledning finns en beskrivning av gällande rätt per kalenderår och enligt hemsidan uppdateras innehållet löpande för innevarande år.

Det fanns vid det senaste sökningstillfället 49 resultat under ”vägledning” avseende förmedling när sökningen begränsades till år 2018. Ibland dessa återfinns man dock inte den vägledning som heter ”Vem är skattskyldig?” och som faktiskt sammanfattar regelverket kring förmedling. I sökningen för 2018 avseende det totala resultatet finner vi dessutom denna vägledning först på andra sidan när sökresultatet visas på dataskärmen.

För den som hittar vägledningen ”Förmedlingstjänster” finns ingen heltäckande information om förmedling utan vägledningen begränsas till att omfatta reglerna för beskattningsland vid förmedling till icke beskattningsbara personer.

Det är svårt att jämföra dessa sökmöjligheter via Skatteverkets hemsida med möjligheten att hitta rätt i Skatteverkets sista tryckta version av momshandledningen, Handledning för mervärdesskatt 2013. Följande kan dock noteras.

För den som har Skatteverkets Handledning i pdf-format är det ganska lätt att söka och hitta vilka avsnitt som behandlar begreppet förmedling. Detsamma gäller om sökning görs på begreppen: Eget namn, Annans namn, Kommissionär, Agent, Förmedlare eller Annans räkning. Det är dock svårare att söka i sakregistret i den tryckta versionen. Begreppet förmedling har flera hänvisningar och delas in efter flera andra begrepp, t.ex. Annans namn, Eget namn och Kommission. Agent finns däremot inte som sökord i sakregistret.

En översiktlig genomgång av vilka avsnitt i Handledning för mervärdesskatt 2013 som behandlar förmedling visar följande.

I del 1 finns i ett särskilt kapitel om ”Skattesubjekt” i vilket ett avsnitt behandlar olika företagsformer i 6 kap. ML. Här finns ett särskilt underavsnitt (8.2.6) avseende förmedling i eget



---

namn, dvs. regeln i 6 kap. 7 § ML. I kapitlet om "Beskattningsland – Tjänster" finns ett avsnitt om undantag från huvudreglerna där "Förmedlingstjänster" har ett eget underavsnitt. I detta avsnitt beskrivs framför allt reglerna i 5 kap. 7 § och 19 § 4 ML, dvs. förmedling i annans namn, men även vissa gränsdragningsproblem, t.ex. i förhållande till bestämmelsen i 6 kap. 7 § ML.

I del 2 finns ett särskilt kapitel 31 om "Vinstmarginalbeskattning – Resetjänster" där förmedling behandlas på flera ställen men särskilt i avsnittet "Omsättningsland" där flera underavsnitt behandlar resebyrås förmedlingsprovision, förmedling av resetjänster och förmedling av andra tjänster. I kapitel 33 (Finansiella tjänster) behandlas undantagen för finansiella tjänster och där finns förmedling omnämnt och behandlat på flera ställen. Detta gäller särskilt i underavsnitten avseende förmedling av aktier, värdepapper m.m. (33.2.2.3) och tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare (33.3.3). Även i kapitel 20 "Fastighetsområdet" behandlas förmedling på flera ställen men här finns inget särskilt avsnitt om frågan. Detsamma gäller kapitel 24 (Fartyg och luftfartyg), 25 (Sjukvård, tandvård och social omsorg), 26 (Utbildning) och 30 (Massmedieområdet). I kapitel 29 (Kultur) finns inget särskilt avsnitt om förmedling men däremot en detaljerad genomgång av hur bl.a. olika sorters förmedling av artistframträdanden ska hanteras.

## 6. Affärsmodeller och förmedling

### 6.1. Affärsmodellen styr momshanteringen

En korrekt momshantering i ett företag förutsätter god kännedom om såväl momsregler som den egna affärsmodellen och vilken effekt den har på momshanteringen. Momsreglerna är komplexa och för den som vill fördjupa sig i regelverket har vi gjort en sammanställning av relevant moms­lagstiftning i bilaga 1.

Ett företag som säljer egenproducerade varor eller tjänster kan ha egna anställda som sköter företagets försäljning. Ett företag kan dock ibland behöva hjälp med sin försäljning av en representant utanför det egna företaget. Ur ett momsperspektiv gäller olika regler beroende av om representanten är en återförsäljare som agerar för egen räkning eller en mellanman som förmedlar för annans räkning, t.ex. advokater, kommissionärer och fastighetsmäklare.

För återförsäljaren gäller samma momsregler som för en säljare av egenproducerade varor. Detsamma gäller återförsäljare som är franchisetagare. Vid förmedling för annans räkning skiljer sig reglerna åt beroende av om förmedlaren agerar i eget eller annans namn. Vid förmedling i eget namn jämföras förmedlaren med en återförsäljare och redovisar moms på hela försäljningspriset till slutkunden. Vid förmedling i annans namn åtar sig förmedlaren att mot en provision verka för avsättning av säljarens varor eller tjänster och förmedlaren redovisar därför endast moms på provisionen. Säljaren redovisar moms på hela försäljningspriset till slutkund.

Sammanfattningsvis innebär detta enligt vår uppfattning att när ett företag agerar som ”säljare” av varor och tjänster som producerats av andra kan detta momsmässigt, men även civilrättsligt, i princip ske på tre olika sätt<sup>24</sup>:

1. Försäljning i eget namn för egen räkning - Återförsäljare
2. Förmedling i eget namn för annans räkning - Kommissionär
3. Förmedling i annans namn för annans räkning - Agent

Nedan går vi igenom hur dessa tre affärsmodeller fungerar i praktiken och beskriver vilka effekter respektive affärsmodell har på momshanteringen.

### 6.2. Återförsäljare (i eget namn för egen räkning)

Det utmärkande för en återförsäljare (B) är att denne sluter avtal med både leverantören (A) och kunden (C). Återförsäljaren handlar i eget namn för egen räkning. I detta fall är det fråga om inköp och försäljning i vanlig ordning vilket medför att återförsäljaren ska redovisas moms på hela sin försäljningsintäkt. Ofta är återförsäljarens inköpspris lägre än försäljningspriset och mellanskillnaden är återförsäljarens vinst på transaktionen. Det är ur momssynpunkt ingen skillnad mellan en återförsäljare som säljer produkter som andra tillverkat och en leverantör som säljer egenproducerade varor eller tjänster.<sup>25</sup>



<sup>24</sup> Uppställningen visar vår uppfattning av affärsmodeller och de benämningar vi funnit mest lämpliga.

<sup>25</sup> Om företaget säljer varor och tjänster som producerats i den egna verksamheten ska detta momsmässigt hanteras på samma sätt som för återförsäljare och kommissionärer i alla sammanhang utom vid vinstmarginalbeskattning (vmb). Denna rapport behandlar inte vmb särskilt, då dessa regler är begränsade till handel med begagnade varor och resetjänster.



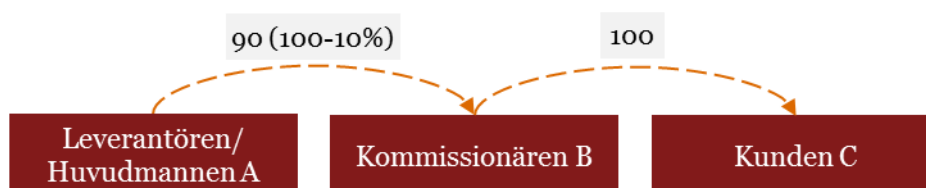
Det är även vanligt, t.ex. i en koncern, att en part gör ett inköp men där kostnaden för detta ska bäras av flera andra, exempelvis när ett moderbolag (B) ska anordna en konferens för koncernen och därför köper in konferenstjänster, hotell m.m. för alla koncernbolagen. I en sådan situation sker en vidarefakturerings mellan moderbolaget B och dess dotterbolag C. Moderbolaget B har normalt avdragsrätt för moms på förvärvade och vidare sålda varor och tjänster. I dessa fall förekommer inget vinstpålägg men B:s vidarefakturerings till dotterbolaget är en omsättning som ska faktureras med utgående moms.



### 6.3. Kommissionär (i eget namn för annans räkning)

Den som förmedlar varor eller tjänster i eget namn för annans räkning uppbär vanligtvis en provision för sina tjänster. Denna typ av förmedlingsavtal är ofta utformade så att förmedlaren (kommissionären) får en ersättning (provision) av huvudmannen (leverantören/kommittenten) som uppgår till en viss procent av slutpriset till kunden. Kommissionärsstrukturer är vanliga inom varuhandeln.

En sådan förmedlare behandlas emellertid på samma sätt som en återförsäljare i momssammanhang. För denna situation finns en särskild regel.<sup>26</sup> Regeln innebär att om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten av kunden (C) anses varan eller tjänsten omsatt av såväl kommissionären (B) som av dennes huvudman (A). Hela likviden omfattas av skattskyldigheten. Eventuell förmedlings- eller kommissionsersättning från leverantören/huvudmannen utgör en bonus eller återförsäljarrabatt, som minskar inköpspriset för varan eller tjänsten. I praktiken köper kommissionären till ett billigare pris än försäljningspriset till kunden och mellanskillnaden utgör kommissionärens ersättning för den utförda tjänsten.

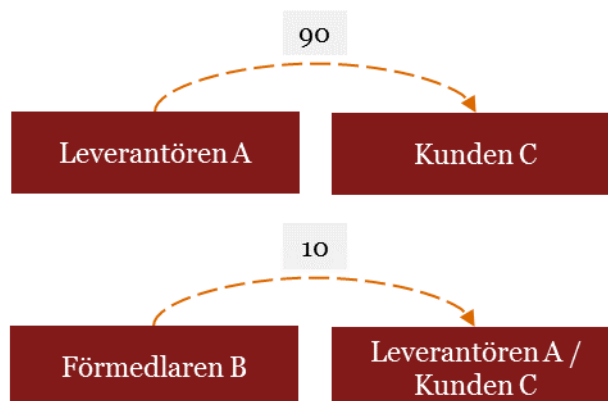


Kommissionären B redovisar utgående moms på hela försäljningssumman 100 till kunden C. Leverantören A redovisar som sin försäljning ett belopp som motsvarar försäljningssumman minskat med provisionen till B (10 %). Detta belopp, 90, utgör samtidigt kommissionärens inköpspris för varan eller tjänsten.

<sup>26</sup> Jfr 6 kap. 7 § ML.

## 6.4. Agent (i annans namn för annans räkning)

Den som sluter avtal i annans namn för annans räkning på grundval av en fullmakt från uppdragsgivare är att anse som ett ombud/agent. Agenten är som regel skattskyldig för ersättningen (provisionen) för sin förmedlingstjänst.<sup>27</sup> För det fall likvid mottas ska detta ske för uppdragsgivarens räkning. I detta fall anses förmedlaren, till skillnad mot kommissionären, inte själv ha omsatt den vara eller tjänst som huvudmannen tillhandahåller.



I dessa fall ingår leverantören A och kunden C avtal med varandra om den underliggande transaktionen (t.ex. försäljningen av en fastighet eller aktier) och agenten (Förmedlaren B) agerar endast som mellanman för att föra parterna samman. Agenten tillhandahåller helt enkelt en tjänst genom att se till att leverantören och kunden kan mötas och sluta avtal. För detta får agenten en provision. Denna provision kan antingen betalas av leverantören (t.ex. när en husägare anlitar en fastighetsmäklare för att sälja sitt hus) eller av kunden (t.ex. när den som vill köpa ett bolag anlitar konsulter för att hitta lämpligt bolag/aktier att köpa). I detta fall utgör provisionen agentens ersättning för den aktuella transaktionen.

<sup>27</sup> Jfr 1 kap. 1 § och 2 § ML.

## 6.5. Sammanfattning av regelverket

Vi har gjort en sammanfattning av regelverket för moms avseende affärsmodellerna som beskrivits ovan uppdelat på varor respektive tjänster. Utöver dessa bestämmelser finns även andra bestämmelser som påverkar hur företagen i dessa situationer ska hantera momsen och i vilket land moms ska redovisas (jfr Bilaga 1).

Vad	Situationen	I vems namn agerar B?	För vems räkning agerar B?	Vad i momshänseende	MD	ML	Kommentar
A säljer en vara till B som återförsäljer varan till kund	Återförsäljare	i eget namn	för egen räkning	Leverans av vara	Artikel 14.1	1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 § första stycket 1	B betalar moms på hela försäljningspriset till kund
B säljer en vara till kund enligt ett kommissionsavtal med A	Kommissionär	i eget namn	för annans räkning	Jämställs med leverans av vara	Artikel 14.2 c	6 kap. 7 §	Den som för annans räkning i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppbär likviden ska enligt 6 kap. 7 § ML anses som om han själv vore säljare. B betalar moms på hela försäljningspriset till kund
B förmedlar A:s vara till kund	Agent	i annans namn	för annans räkning	Tillhandahållande av tjänst (förmedlingstjänst)	Artikel 24.1	1 kap. 1 § och 2 §	B förmedlar varor för annans räkning i dennes namn och redovisar moms på ersättningen (provisionen) för sin förmedlingstjänst. Förmedlingstjänsten är momspliktig även om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten är undantagen från momsplikt, om inte annat särskilt anges, jfr. 3 kap. 9 § och 10 § ML.
A tillhandahåller en tjänst (huvudtjänsten) till B som återförsäljer tjänsten till kund	Återförsäljare	i eget namn	för egen räkning	Tillhandahållande av tjänst (huvudtjänst)	Artikel 24.1	1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 § första stycket 1	B betalar moms på hela försäljningspriset för huvudtjänsten.
B tillhandahåller en tjänst (huvudtjänsten) till kund enligt ett avtal med A	"Kommissionär"	i eget namn	för annans räkning	Jämställs med tillhandahållande av huvudtjänsten	Artikel 28	6 kap. 7 §	Den som för annans räkning i eget namn förmedlar vara eller tjänst och uppbär likviden ska enligt 6 kap. 7 § ML anses som om han själv vore säljare. B betalar moms på hela försäljningspriset till kund
B förmedlar A:s huvudtjänst till kund	Agent	i annans namn	för annans räkning	Tillhandahållande av tjänst (förmedlingstjänst)	Artikel 24.1	1 kap. 1 § och 2 §	B förmedlar tjänster för annans räkning i dennes namn och redovisar moms på ersättningen (provisionen) för sin förmedlingstjänst. Förmedlingstjänsten är momspliktig även om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten är undantagen från momsplikt, om inte annat särskilt anges, jfr. 3 kap. 9 § och 10 § ML.

# 7. Teknikutveckling och nya affärsmodeller

## 7.1. Inledning

Globaliseringen och teknikutvecklingen får klara effekter på hur rådande affärsmetoder utvecklas och förändras. Användningen av smartphones har inneburit revolution för sättet som köper, säljer och förmedlar varor och tjänster på. I samband med att affärsmetoder förändras har ett flertal nya problem kring vem som tillhandahåller eller förmedlar varor eller tjänster aktualiserats. Fokus för problematiken blev tidigt de digitala plattformar som kommit att bli betydande aktörer för framförallt tillhandahållanden av elektroniska tjänster. Vilken status dessa har i en leveranskedja bli helt avgörande för att definiera vilka skyldigheter ur ett momsperspektiv som åligger vilken part i en leveranskedja.

Det pågår ett betydande arbete inom EU för att bl.a. se över moms hanteringen på e-handelsområdet genom det s.k. e-handelspaketet som EU-kommissionen fick förnyade riktlinjer för under 2017. I detta arbete försöker kommissionen att hitta lösningar på de frågor som uppstått och kommer uppstå när e-handeln förändrar sättet de olika aktörerna på handelsmarknaden agerar gentemot varandra. Förmedlingsregler och definitioner adresseras i detta arbete och ges ett förhållandevis stort utrymme. Syftet är att arbeta för en gemensam marknad för digitala tjänster och EU-arbetet har som mål att regelverket ska vara färdigt för implementering först under 2021, vilket gör att flera förändringar av relevans för förmedlingsbegreppet är att vänta.<sup>28</sup>

Som ett led i detta arbete har EU-kommissionen lanserat fyra s.k. Quick Fixes, vilket är fyra åtgärder som ska lösa akuta problem, för att förenkla processer kring varuförsäljning inom EU. Dessa påverkar till viss del olika förmedlingssituationer.<sup>29</sup> Redan idag har frågor som uppstått även adresserats genom bland annat förklarande anmärkningar, dokument som har tagits fram av Europeiska kommissionen i samarbete med medlemsstaterna och näringslivet. Dessa dokument är inte bindande men är vägledande för tillämpningen.

Ett exempel på när förklarande anmärkningar har använts och fått effekt var för företag som säljer sina tjänster via en marknadsplats för appar. Utgångspunkten vid tillhandahållanden på marknadsplatser på internet av elektroniska tjänster, till exempel s.k. appar, är att det är marknadsplatsen som anses tillhandahålla den elektroniska tjänsten till köparen och inte exempelvis apptillverkaren. Apptillverkaren anses istället, förenklat uttryckt och utan hänsyn till de aktörer som kan finnas mellan denne och marknadsplatsen, ha tillhandahållit marknadsplatsen den elektroniska tjänsten, dvs. appen.<sup>30</sup>

Under bilagor finns en mer detaljerad sammanställning av vad som skett på området för elektroniska tjänster ur ett förmedlingsperspektiv och nedan ges en kort beskrivning av några av de olika fenomen som utvecklats under senare år och som förändrar hur vi ser på förhållanden mellan parter i en transaktion.

<sup>28</sup> EU kommissionen, Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer, MEMO/16/3746, den 5 december 2017.

<sup>29</sup> EU kommissionen, Questions and Answers on VAT reform in the EU, MEMO/17/3444, den 4 oktober 2017.

<sup>30</sup> Europeiska kommissionen, Generaldirektoratet för skatter och tullar, Indirekta skatter och skatteförvaltning Mervärdesskatt, Förklarande anmärkningar om de ändringar av EU:s mervärdesskattebestämmelser om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som träder i kraft 2015 (nedan benämnt förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m.). Offentliggjorda den 3 april 2014.

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/explanatory\\_notes\\_2015\\_sv.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_sv.pdf)

## 7.2. Förmedlare i en delningsekonomi

Bland företagen som agerar på digitala plattformar finns det skillnader i hur de ser t.ex. sin egen roll ur ett förmedlingsperspektiv och även ur ett arbetsgivarperspektiv. Många företag anser inte att de är arbetsgivare utan att de endast förmedlar de tjänster som tillhandahålls via företagen och plattformarna. Ett exempel på detta är företag som sammanför främst privatpersoner för t.ex. samåknings tjänster, mikrolån, tillfälliga boende, influensers och småtjänster.

Den delningsekonomiska huvudmodellen utgörs, typiskt sett, av en treparts-konstellation där användarna, dvs. de som erbjuder och tillhandahåller, respektive efterfrågar och nyttjar en nyttighet ingår ett avtal med varandra. Nyttigheten, och kontakten mellan användarna, förmedlas av en plattform, som kan vara digital eller analog. De digitala plattformarna är specialanpassade för delningsekonomiska transaktioner. Modellen omfattar således i regel tre olika avtal. De båda användarna ingår var sitt *användaravtal* med den förmedlande plattformen. Det tredje avtalet ingås *mellan användarna* och kan avse exempelvis hyra eller lån av föremål och bostäder eller tjänster, dvs. olika slag av arbetsinsatser.<sup>31</sup>

Den statliga utredning som gjorts för att kartlägga användarna i delningsekonomi har inte närmare studerat skatterättsliga regler och effekter. Skatteverket har däremot fått i uppdrag att kartlägga och analysera delningsekonomins påverkan på skattesystemet. I dessa rapporter har Skatteverket beskrivit delningsekonomi med fokus på dess aktörer, den skatterättsliga tillämpningen utifrån gällande rätt på vissa transaktioner inom delningsekonomi, samt en övergripande beskrivning av effekterna på skattesystemet och skatteintäkterna. Skatteverket har även gjort en analys av risker för skattefel med anledning av de erfarenheter Skatteverket erhållit från pågående och gjorda kartläggningar och kontroller.

Det finns enligt Skatteverket ingen entydig definition av delningsekonomi, varken i Sverige eller internationellt. Skatteverket avser med delningsekonomi de transaktioner där underutnyttjade tillgångar säljs, hyrs ut, byts, samägs eller samnyttjas, huvudsakligen via en digital marknadsplats. Det kan även handla om erbjudanden av tjänster. För att analysera relationerna mellan aktörerna inom delningsekonomi går det inte enligt Skatteverket att använda sig av traditionella begrepp på samma sätt som tidigare. Skatteverket har därför valt att använda sig av följande begrepp på de aktörer som kan sägas ingå i det trepartsförhållande som kan kännetecknas inom delningsekonomi; *tillhandahållare, utförare och konsument*.

Skatteverket konstaterar att det inte finns några särskilda skatteregler för delningsekonomi. Bedömningarna bör göras i varje enskilt fall utifrån de avtal som finns mellan aktörerna, som kan ändras snabbt vilket kan påverka den rättsliga bedömningen. Av Skatteverkets analys av tillämpningen av gällande rätt framkom att skattereglerna är neutrala mellan aktörerna oavsett om de verkar inom den traditionella ekonomin eller delningsekonomi. Däremot blir reglerna komplexa och försvårar förutsebarheten av beskattningskonsekvenserna för både utföraren och tillhandahållaren i vissa situationer. Det gäller t.ex. när en utförare som kör andra mot betalning i sin privata bil i sådan omfattning att denne bedöms vara en beskattningsbar person som är skyldig att redovisa moms, samtidigt som ersättningarna som erhålls för körningarna ska beskattas som arbetsinkomst och inte näringsverksamhet. Eller när relationen mellan tillhandahållaren och utföraren kan komma att bedömas som en arbetsgivarliknande relation med medföljande ansvar att betala arbetsgivaravgifter och socialavgifter, medan tillhandahållaren anser sig vara en förmedlare.<sup>32</sup>

Sammantaget pekar Skatteverkets kartläggning och erfarenheter från kontrollverksamheten på tre huvudsakliga problemområden: reglernas tillämpning på aktörerna inom delningsekonomi, tillgången till information och kontrollerbarheten av området. Bristerna kopplade till dagens regler och tillämpning är bland annat hänförliga till den typiska affärsmodellen, person-till-person ofta kallad peer-to-peer (P2P) inom delningsekonomi. Reglerna kan i flera situationer uppfattas som komplicerade och svåra att applicera på just person till person-transaktioner. Traditionella roller såsom arbetsgivare och arbetstagare, långivare och låntagare, förmedlare och principal, investerare och projektägare förändras och är inte längre lika tydliga.

<sup>31</sup> SOU 2017:26, Delningsekonomi på användarnas villkor.

<sup>32</sup> Skatteverket, Uppdrag i regleringsbrevet 2016, delrapport, "Kartläggning och analys av delningsekonomins påverkan på skattesystemet", dnr 1 31 129651-16/113, 2016-03-15.

Skatteverkets bedömning är att det inte finns ett behov av särskild skatterättslig lagstiftning som avser delningsekonomin för att hantera risken att det uppstår en snedvriden konkurrens. Skatteverket hänvisar även till att det idag redan finns en skillnad i faktisk beskattning mellan traditionell ekonomi och delningsekonomin. För att underlätta för skattekontrollen och förenkla för skattebetalarna rekommenderar Skatteverket att regeringen bör undersöka möjligheterna att införa någon form av rapporteringsskyldighet för tillhandahållare av plattformar och eventuellt utförare.<sup>33</sup>

### **7.3. Egenanställningsföretag**

Ett ytterligare exempel på vad som kan liknas med en ny affärsmodell är den nya trenden med att små företag använder sig av andra företag för att driva sin verksamhet, s.k. egenanställningsföretag. Dessa företag skiljer sig från förmedlingsföretag då de inte anser att de enbart förmedlar tjänster, utan istället erbjuder företagen vad som kan liknas vid en arbetsgivartjänst, men där den som tar emot tjänsten gör det i en roll som anställd. I reklamfilmer och annonser berättar olika aktörer hur lätt det är att driva företag och hur man slipper fakturera för att någon annan sköter detta. Detta medför en ny problematik ur ett momshänseende, särskilt vad avser definitionen av ekonomisk verksamhet och hur avdragsrätt för ingående moms ska hanteras.

En egenanställning innebär att man blir anställd i ett företag för egenanställda, ett egenanställningsföretag. Företaget är arbetsgivare, de egenanställda utvecklar sin egen karriär genom att ta in olika uppdrag. Kunden får en faktura från egenanställningsföretaget som i sin tur betalar ut lön till den egenanställda. Ett egenanställningsföretag är i relation till den egenanställda arbetsgivare och den egenanställda är arbetstagare. Egenanställningsföretaget är således inte ett bolag som levererar en administrativ tjänst och att den egenanställda är en kund som köper dessa tjänster.

Enligt Skatteverkets bedömning bedriver en egenanställd inte någon ekonomisk verksamhet självständigt eftersom det normalt finns ett anställningsavtal eller ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande med ett egenanställningsföretag. Den egenanställda är därmed inte en beskattningsbar person. Skatteverket anser att ett uppdrag som utförs av en egenanställd inom ramen för ett avtal mellan en kund och egenanställningsföretaget ska beskattas hos företaget när omsättningen är skattepliktig och har skett inom landet.

Ett egenanställningsföretag som bedriver en ekonomisk verksamhet har i normalfallet rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv för verksamheten. Vid en egenanställning gör dock den egenanställda själv alla inköp som ska användas för ett uppdrag och först i samband med löneutbetalningen får denne ersättning för det som köpts. Avdragsrätt hos egenanställningsföretaget förutsätter i dessa fall att inköpen kan behandlas som utlägg.

Om det är frågan om varor eller tjänster som i sin helhet förbrukas vid ett enskilt uppdrag kan ett inköp anses som ett utlägg för företagets räkning. Enligt Skatteverkets uppfattning har ett egenanställningsföretag rätt till avdrag för ingående skatt på sådana inköp. Avdragsrätten gäller även om det är den egenanställdes namn som står på fakturan. Skatteverket anser dock att avdragsrätt inte föreligger för en sådan tillgång som den egenanställda köpt och behåller för egen del efter avslutat uppdrag ska anses som den anställdes privata tillgång samt om det är inköp som skett innan den egenanställda har blivit anställd i företaget.<sup>34</sup>

<sup>33</sup> Skatteverket, Uppdrag i regleringsbrevet 2016, delrapport, "Kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet", dnr 1 31 129651-16/113, 2016-10-31.

<sup>34</sup> Skatteverket hemsida; Ställningstaganden 2016, Mervärdesskatt för egenanställningsföretag, dnr: 131 486675-16/111 och information för arbetsgivare avseende egenanställningsföretag <http://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/arbetsgivare/egenanstallningsforetag.4.57cadbbd15a3688ff445d2a.html>

## 7.4. Dubbelbeskattning och konkurrensnedvridning

Även om momsreglerna till stor del är harmoniserade är de fortfarande komplicerade regelverk. Det blir inte enklare för företagen om medlemsstaterna inom EU tolkar bestämmelserna olika. Det blir både problem för företagen att göra rätt och kan leda till konkurrensnedvridning. Nedan följer tre exempel på situationer som har berört dubbelbeskattning.

Det första exemplet rör förmedling vid äkta kommissionärsförhållanden enligt s.k. konsignationsavtal. En sådan förmedling är vanlig t.ex. vid e-handel med varor, där säljaren finns i ett land och kunderna i ett annat land. Problemet har uppmärksammats av EU genom en rapport från EU:s momsexpertgrupp.<sup>35</sup> Situation med konsignationslager förekommer både då det endast finns två parter (leverantören och kunden) och i förmedlingssituationer då det är tre parter inblandade (leverantören, kommissionären och kunden). Enligt direktivet är hanteringen av överföringar av varor från en medlemsstat (MS1) till ett lager i en annan medlemsstat (MS2) enkel. I normalfallet är det ägaren av varorna som är tvungen att momsregistrera sig i destinationslandet (MS2) vid överföring av varor till lagret i det andra landet och redovisa förvärvet.<sup>36</sup> I en förmedlingssituation anses kommissionären förvärva varorna från leverantören då kunden avropar varan, dvs. när varorna redan är i MS2. Vissa länder har infört förenklingsregler som innebär att förmedlaren (kommissionären) istället förvärvsbeskatta sig för överföringen av varorna från MS1 till MS2. I de länder som inte infört förenklingar måste däremot leverantören momsregistrera sig för överföringen i MS2. Det förra är naturligtvis mer gynnsamt såväl ekonomiskt som administrativt för de inblandade parterna. Skillnaden i beskattning innebär således en konkurrensnedvridning, vilket sedermera har adresserats i de Quick Fixes som EU-kommissionen tagit fram.

Det andra exemplet rör Storbritannien där pågår skatteprocesser mot företag som varit delaktiga i samåkningstjänster både avseende moms och skatter för anställda. Den brittiska skattemyndigheten (HMRC) anser att dessa företag har tillhandahållit persontransporttjänster medan bolaget anser att det är förarna som gjort detta.<sup>37</sup> Detta är en annan tolkning än den Skatteverket gjort av motsvarande tillhandahållanden i Sverige. I Sverige har förarna upptaxerats av Skatteverket.<sup>38</sup> Det föreligger därför en risk för dubbelbeskattning i de fall företagen och förarna är i olika länder.

Ett svenskt exempel är när flera svenska apptillverkare drabbades av dubbelbeskattning i början av 2010-talet. Ett exempel var företaget Stardoll AB som tillhandahöll elektroniska tjänster till kunder och under dåvarande regelverk ansågs vara skattskyldigt för moms på omsättningarna både i Sverige (där bolaget var etablerat) och i andra EU-länder (där kunderna fanns). Frågan fick avgöras på ett ovanligt vis genom ett regeringsbeslut som 2011 befriade företaget från moms.<sup>39</sup> Denna problematik, som påverkade flera svenska app-företag, löstes sedermera av EU genom lagändringar som trädde i kraft 2015, där elektroniska tjänster som tillhandahålls inom EU anses vara omsatta i det landet där konsumenten befinner sig. Skatteverket ändrade i samband med detta sin uppfattning och problematiken i detta avseende är nu hanterad.<sup>40</sup>

<sup>35</sup> VAT Expert Group: Veg No 28 Option 1B - Sub-Groups report - Consignment stock, VAT Expert Group 7th meeting – 6 February 2014, taxud.c.1(2014)27553 – EN, Brussels, 9 January 2014

<sup>36</sup> Jfr Skatterättsnämndens förhandsbesked, dnr 23-13/I

<sup>37</sup> International Tax Review, Uber faces big VAT bill if tax campaign wins in UK court, 30 March 2017, Anjana Haines (nätupplagan last 2017-04-03).

<sup>38</sup> DI, Hundratals svenska Uber-förare åker dit i skattegranskning, Sven Carlsson, fredag 19 augusti 2016 kl. 06:30, <http://digital.di.se/artikel/hundratals-svenska-uber-forare-aker-dit-i-skattegranskning> (nätupplagan läst 2017-06-21).

<sup>39</sup> Regeringsbeslut, Överklagande av Skatteverkets beslut i ärende om befrielse från betalningsskyldighet enligt skattebetalningslagen, Dnr Fi 2010/3446, 2011-03-03

<sup>40</sup> Skatteverket, Ställningstagande, Dnr. 131 664810-14/111, Försäljning av elektroniska tjänster via marknadsplatser och andra förmedlare på Internet, mervärdesskatt, 2014-12-04



# 8. Förändringar inom andra områden som kan påverka synen på förmedling

## 8.1. Internationell skattekonkurrens och samverkan

En annan utveckling i globaliseringens spår är internationell skattekonkurrens och samverkan. Exempel på detta är OECD:s projekt BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). BEPS avser i första hand inkomstskatt men senare års diskussion har lyft fram att även momsområdet kommer att påverkas, åtminstone indirekt.

OECD har lämnat en slutrapport.<sup>41</sup> Denna innehåller exempelvis en ny utformning av agentregeln som sannolikt kommer att innebära ett ökat antal situationer där fasta driftställen anses föreligga. Den s.k. agentregeln i OECD:s modellavtal (artikel 5(5)) föreslås att utvidgas så att den även omfattar kommissionärsstrukturer och liknande. Detta kommer till uttryck genom en ny formulering av regeln enligt vilken en person som agerar för ett utländskt företags räkning i en avtalslutande stat genom att regelmässigt sluta avtal, eller regelmässigt innehar den ledande rollen som leder till att avtal rutinmässigt skrivs under av det utländska företaget, ska anses utgöra ett fast driftställe. I linje med tidigare rapportutkast ändras undantaget för oberoende representanter (artikel 5(6)) så att personer som är representanter i sin sedvanliga affärsverksamhet anses oberoende medan personer som princip utslutande agerar åt ett eller flera företag och kan anses vara närstående till dessa inte ska anses vara oberoende.<sup>42</sup>

## 8.2. Internprissättning och moms

Ett område som kan få stor inverkan på momshanteringen, och förmedlingssituationer i synnerhet, är internprissättning. Internprissättning ges inte sällan betydelse för vilka strukturer och affärsmodeller som företag väljer och det blir även då aktuellt att ta hänsyn till momseffekter av dels hanteringen av internprissättning, likväl i bedömningen av affärsmodeller ur ett kombinerat internprissättnings- och momsperspektiv. Frågorna om internprissättning och moms blir i första hand aktuella för den som har en affärsmodell som återförsäljare men denna diskussion kan även komma att påverka affärsmodellen för kommissionärer. Den som enbart har en agentmodell, dvs. förmedlar i annans namn för annans räkning, torde däremot inte påverkas på samma sätt.

Den 29 mars 2017 publicerade EU-kommissionen ett arbetsdokument där kommissionen vill diskutera möjliga momskonsekvenser av internprissättning. Medlemmarna i mervärdesskattekommittén har ombetts att yttra sig om frågorna i arbetsdokumentet. Enligt kommissionen är den viktigaste aspekten som bör undersökas om internprissättningsjusteringar kan ses som vederlag i utbyte mot en leverans.<sup>43</sup>

Också EU:s expertgrupp avseende moms (eng. "VAT Expert Group", "VEG") har yttrat sig avseende sambandet mellan internprissättning och moms och anser att som huvudregel bör

<sup>41</sup> OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, 5 oktober 2015, <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

<sup>42</sup> PwC bloggen Tax matters, BEPS – Nya förslag gällande definitionen av fast driftställe, Anna Berglund, 30 oktober 2015, <http://blogg.pwc.se/taxmatters/beeps-nya-forslag-gallande-definitionen-av-fast-driftstalle> och OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft BEPS ACTION 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments 4 July - 5 September 2016, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>

<sup>43</sup> Value Added Tax Committee (Article 398 of Directive 2006/112/EC) Working Paper No 923, Subject: Possible VAT implications of Transfer Pricing, Brussels, 28 February 2017.



---

internprissättningsjusteringar falla utanför tillämpningsområdet för moms, i de fall båda parter har avdragsrätt för moms.<sup>44</sup>

När det gäller samspelet mellan internprissättning och moms, kanske särskilt momskonsekvenserna av internprissättningsjusteringar (uppåt eller nedåt), skulle en sådan justering kunna ses som ersättning för en skattepliktig leverans av varor eller tjänster som redan gjorts. Detta skulle kunna leda till en ökning eller minskning av beskattningsunderlaget för moms för transaktionen. Enligt EU-kommissionen är det, baserat på befintlig rättspraxis från EU-domstolen när det gäller förekomsten av ett direkt samband, oklart om internprissättningsjusteringar alltid skulle uppfylla kraven för leverans.<sup>45</sup>

### **8.3. Nya paketreselagen**

Även annan lagstiftning än skattelagstiftning kan påverka synen på vem som är den egentliga tillhandahållaren av en tjänst respektive endast är förmedlare av tjänsten. En utredning har tillsatts med anledning av EU:s nya direktiv om paketresor och assisterade researrangemang.<sup>46</sup> Utredningen består av två delar, dels att analysera direktivet och föreslå hur det ska genomföras i svensk rätt, dels att analysera dagens system för att ställa resegaranti och ge förslag på hur detta kan förbättras. Den första delen av uppdraget har redovisats i ett delbetänkande.<sup>47</sup>

Resenärer köper i allt högre utsträckning resor via internet och kombinerar dem själva. Det har lett till osäkerhet om vilka regler som gäller för resorna och vilket skydd resenärerna har om resorna ställs in som en konsekvens av att den som ansvarar för dem är på obestånd. Det nya direktivet syftar till att bidra till en väl fungerande marknad och till att uppnå ett så högt konsumentskydd som möjligt på området.

Utredningen föreslår en ny paketreselag som till sin utformning och sitt innehåll ligger nära direktivet. Lagen kommer, liksom den nuvarande lagen om paketresor, att innehålla civilrättsliga bestämmelser. Ansvaret för fullgörandet av paketresor kommer att vila på arrangören, dvs. den som kombinerar och till försäljning erbjuder en paketresa. Återförsäljare kommer endast att vara ansvariga i de fall erbjuder paketresor till försäljning där paketresan kombinerats av en arrangör som är etablerad utanför EES-området och denne inte fullgör sina skyldigheter enligt avtalet.

I lagen regleras också s.k. kopplade researrangemang, vilket avser de researrangemang som i direktivet kallas för sammanlänkade researrangemang. De näringsidkare som ska leverera de resetjänster som ingår i det kopplade researrangemanget ansvarar som utgångspunkt själva för sin del. Den näringsidkare som underlättar det kopplade researrangemanget åläggs dock att lämna information till resenären om dennes rättigheter och att ställa säkerhet till skydd vid obestånd. När det gäller kopplade researrangemang ska säkerheten täcka alla betalningar som den som underlättat researrangemanget har mottagit från resenären och kostnaden för hemtransport, om näringsidkaren är den som ansvarar för en persontransport som ingår i arrangemanget.

---

<sup>44</sup> VAT Expert Group, VEG REV2 nr 71, Draft paper on topic for discussion: Possible VAT implications of Transfer Pricing, Brussels, 18 April 2018.

<sup>45</sup> Deloitte, Insights - VAT and possible implications transfer pricing rules OECD: an update, 7 April 2017, läst 2017-07-28, <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/articles/vat-and-possible-implications-transfer-pricing-rules-oecd-an-update.html>

<sup>46</sup> Kommittédirektiv (Dir. 2015:69) Genomförande av nytt EU-direktiv om paketresor och översyn av resegarantisystemet, 25 juni 2015.

<sup>47</sup> SOU 2016:56, Ny Paketreselag, Delbetänkande av paketreseutredningen, 2016, s. 11 ff.

# 9. Våra reflektioner

## 9.1. Problematik

I moms­lagstiftningen används olika begrepp för att beskriva förmedling. Vad de olika begreppen avseende förmedling innebär kan inte utläsas enbart av ML och direktivet utan kan endast förstås genom att reglerna tolkas mot bakgrund av exempelvis praxis, förarbeten, administrativ vägledning, annan bindande lagstiftning som t.ex. genomförandeförordningen, de vägledande tolkningarna från EU-kommissionens förklarande anmärkningar och mervärdesskattekommitténs riktlinjer. Trots en omfattande genomgång är det svårt att få en tydlig bild av vad som menas med förmedling och vilka moms­konsekvenser en förmedlingstransaktion innebär.

Vår samlade bild av Skatteverkets information avseende förmedling är att den är omfattande och detaljrik. Det är svårt för ett företag att hitta korrekt information om det komplexa regelverket rörande förmedling med utgångspunkt från de begrepp som vanligen används för att beskriva traditionella affärsmodeller. Skatteverkets viktiga och svåra uppgift att vägleda företag och privatpersoner avseende skattelagstiftning blir extra tydlig vid förmedling. Den som söker svar hos Skatteverket på hur momsen ska hanteras i olika förmedlingssituationer måste i princip veta svaret innan för att hitta rätt information. Problemet är dock att den som söker information hos Skatteverket ofta inte vet hur reglerna fungerar. Företagens möjlighet att göra rätt blir både administrativt betungande och risken för felaktig hantering är stor, vilket kan bli mycket kännbart.

För hanteringen av moms har det ingen betydelse hur förmedlingssituationen benämns. Avgörande är istället vad som faktiskt har avtalats och hur förmedlingen går till, dvs. den ekonomiska substansen i transaktionen. Sannolikt har de många olika begrepp som används i moms­lagstiftningen gjort det svårare för företagen att göra rätt. Otydlig lagstiftning har också gett otydlig praxis och administrativ vägledning. Såväl företag som myndigheter kämpar med att förstå när en förmedlingssituation är vid handen och i så fall vilken sorts förmedling. Svåra gränsdragningsproblem uppkommer exempelvis för att bedöma om ett tillhandahållande är en förmedlingstjänst, en betaltjänst eller en marknadsföringstjänst. Den tekniska utveckling som skett och de nya sätt att göra affärer som ständigt dyker upp har givetvis inte heller gjort denna uppgift lättare.

## 9.2. Reflektion kring praxis

Vår genomgång visar att målen från HFD avseende förmedling i stor utsträckning avsett förhandsbeskedsärenden och förmedling av undantagna transaktioner i 3 kap 9 och 10 §§ ML, dvs. finansiella tjänster och försäkringstjänster. En orsak kan vara att utformningen av ML skiljer sig åt från direktivet, vilket under många år har gett upphov till osäkerhet om lagens innebörd. En annan orsak kan vara att Skatteverket ägnat mycket av sin kontroll åt dessa företag/branscher eftersom de inte redovisar moms på sina tjänster och har inte heller, eller en mycket begränsad, avdragsrätt för momsen på sina kostnader. För det tredje kan företag i dessa branscher i större utsträckning än andra varit intresserade av att få förhandsbesked avseende sin skattesituation. Oavsett vad som varit orsaken har frågor rörande undantagen förmedling av finansiella tjänster och försäkringstjänster dominerat i praxis.

Detta innebär också att det är mellanmannens situation som i första hand har behandlats av HFD. En reflektion är dock att HFD verkar ha gått från att tidigare vara ganska återhållsam med att tillämpa undantaget för förmedling i 3 kap. 9 och 10 §§ ML, till att tolka bestämmelserna mer generöst. För några år sedan ansåg HFD exempelvis att vissa företag som via internetplattformar förmedlar andra företags tjänster tillhandahöll marknadsföringstjänster.<sup>48</sup> Andra gånger har däremot företagen ansetts tillhandahålla undantagna förmedlingstjänster och inte en marknadsföringstjänst trots att tjänsten till viss del endast inneburit att företaget gett information om en leverantör på sin hemsida.<sup>49</sup> En sådan skillnad i bedömningen av tjänsterna får betydelse för

<sup>48</sup> Jfr t.ex. RÅ 2010 not 25 (2010-03-15, mål nr 5566-09) undantaget för finansieringstjänster ansågs inte omfatta valutaväxlingstjänst som tillhandahölls via dotterföretag.

<sup>49</sup> Jfr HFD 2015 ref. 29.

---

företagets momshantering då förmedlingen av en finansiell tjänst är en momsfri tjänst jämfört med marknadsföringstjänsten som är momspliktig.

Målen rörande förmedling i eget namn (6 kap. 7 § ML) från HFD och kammarrätterna pekar på att det kan vara svårt för företagen att hantera gränsdragningen mellan förmedling i eget namn, förmedling i annans namn och inköp/vidareförsäljning.

Avtalets ekonomiska innebörd styr den momsmässiga bedömningen av transaktionerna. När det gäller försäljning av varor enligt kommissionärs- och konsignationsavtal innebär ofta avtalsvillkoren att säljaren förfogar över varan fram till tidpunkten då kunden beställer en vara hos kommissionären. Regelns användning har dock kritiserats vad gäller tillhandahållanden av tjänster. EU:s medlemsländer är eniga om att t.ex. förmedling av biljetter till konserter och event som görs av en förmedlare i eget namn för annans räkning ska anses utgöra inköp och försäljning, dvs. att bestämmelsen motsvarande 6 kap. 7 § ML ska tillämpas på situationen.<sup>50</sup> Kritiken går ut på att förmedling i gränsöverskridande situationen kan leda till både dubbelbeskattning och icke-beskattning. Det ifrågasätts om förmedling av biljetter i eget namn för annans räkning verkligen innebär att den som förmedlar tillhandahåller den underliggande huvudtjänsten, dvs. inträdet till konserten.<sup>51</sup>

Sammanfattningsvis ger praxis liten ledning för vad som är den avgörande skillnaden mellan återförsäljaren och den som förmedlar i eget namn respektive förmedlar i annans namn. Graden av självständighet är dock ett kriterium som HFD lyfter fram. Ett annat är vem som ska anses som kundens avtalsrättsliga motpart (jfr t.ex. RÅ 2003 ref. 32). HFD anser att bara den som är avtalspart handlar i eget namn. Detta kan tolkas som att HFD följer den civilrättsliga indelningen och tolkar de faktiska förutsättningarna utifrån de kriterier som gäller för de traditionella affärsmodellerna; återförsäljare, kommissionär och agent.

### 9.3. Affärsmodeller

De traditionella affärsmodellerna med säljare, återförsäljare, kommissionär (förmedling i eget namn) och agent (förmedling i annans namn) har alla tydliga momskonsekvenser. När vi talar om förmedling är det två affärsmodeller som blir aktuella, kommissionären och agenten. Dessa kan vid första anblicken framstå som väldigt olika. Agenten är en mellanman som ska se till att leverantören och kunden kan ingå avtal, medan kommissionären har en avtalsrelation med leverantören om att sälja dennes varor och tjänster.

Det som utmärker båda dessa förmedlingssituationer är dock att förmedlaren inte självständigt säljer egna eller andras varor och tjänster. Agenten är inte inblandad i försäljningen av de underliggande varorna och tjänsterna och redovisar därför endast moms på sin egen förmedlingsprovision. Förmedlingsprovisionen är ofta en procentandel av försäljningspriset för den förmedlade varan eller tjänsten. Kommissionären är bunden av kommissionärsavtalet och i praktiken är det leverantören som styr hur försäljningen ska gå till och på vilka villkor. Detta innebär ofta att även kommissionärens ersättning uppgår till en viss procentandel av försäljningspriset, dvs. kundens slutpris. Eftersom kommissionären har en direkt avtalsrelation med kunden ska kommissionären momsmässigt dock hantera försäljningen gentemot kunden på samma sätt som ett företag säljer egenproducerade varor och tjänster eller som är återförsäljare.

Momsreglernas utformning gör därför att tillsynes kommersiellt likvärdiga situationer behandlas olika. Eftersom olika affärsmodeller ger olika beskattningsresultat är det viktigt att alla parter har kunskap om regelverket för moms och att parterna förstår vad deras avtal får för effekter.

För att företagen ska kunna göra rätt krävs att de vet vilka momskonsekvenser deras affärsmetoder leder till. I den nya ekonomin med nya affärsmetoder som ständigt utvecklas kan det vara svårt för företagen att veta vilken roll de har i en förmedlingssituation och vilken affärsmodell som tillämpas. Risken är att små detaljer, t.ex. en affärspartners logga på en hemsida, får konsekvensen att momsen ska hanteras på annat sätt än parterna tänkt. Den nya ekonomin medför därför att behovet

---

<sup>50</sup> VAT Committee guidelines from the 97th meeting of 7th September 2012.

<sup>51</sup> Chritian Amand, The Place of Supply of Admission to Scientific and Educational Events within the European Union, International VAT Monitor, July/August 2015.

---

av tydliga begrepp avseende moms och förmedling ökar. Ett exempel på ett nytt sätt att göra affärer är de s.k. egenanställningsföretagen. Egenanställningsföretag kan ses som en slags hybrid mellan företag med respektive utan anställda. Frågan är om dessa hybrider och de problem som kan uppstå för dessa aktörer gör att det behövs nya momsregler? Eller är det mer en fråga om att tillämpa det regelverk som finns?

De gränsdragningsproblem som uppstår behöver klargöras av i första hand lagstiftaren och domstolarna så att Skatteverket och företagen kan tillämpa reglerna på ett rättssäkert sätt. Samtliga parter bör enas om vad olika affärsmodellerna står för i momshänseende. Genom att enas om definitionerna av de olika affärsmodellerna kan man dessutom undvika att nya begrepp används. Vår bedömning är att de nya affärsmetoder som utvecklas bör kunna inordnas i de traditionella affärsmodellerna. De har därmed förutsägbara momskonsekvenser för de inblandade parterna.

Om det finns en oro för att parterna i exempelvis delningsekonomin inte förstår konsekvenserna av de traditionella affärsmodellerna skulle, istället för att introducera nya begrepp, reglerna för franchise kunna vara en inspiration. Där finns upplysningsskyldighet avseende avtalens innehåll och konsekvenser. En sådan upplysningsskyldighet vid förmedling i delningsekonomin skulle göra att samtliga parter förstår vad deras avtal innebär och får för momseffekter men skulle inte styra parternas val av affärsmodell.

Genomförandeförordningens presumtion kan sägas vara ett försök att hitta indikationerna för om någon agerar i annans eller eget namn. Problemet är att EU-kommissionens förklarande anmärkningar och mervärdesskattekommitténs tolkningar av elektroniska tjänster gör att förmedlingsbegreppet blir teknikberoende. Ska detta fungera så måste alla inblandade parter förstå vilka konsekvenser deras handlade, utformning av fakturor m.m. får för momskonsekvenser.

EU-kommissionens förklarande anmärkningar med exempel på omständigheter som tyder på att en beskattningsbar person deltar i försäljningen av elektroniska tjänster via marknadsplatser (punkt 3.4.3 i förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m.) väcker också vissa funderingar. Vissa av dessa punkter är indikationer för en agent, dvs. den som förmedlar i annans namn för annan räkning. Exempelvis gäller det att personen ansvarar för att ta upp betalning och att personen har inflytande över den virtuella marknadsplatsens presentation och format (dvs. deltar i marknadsföringen). Som framgår av vår tabell nedan är det vissa indikationer som är desamma för såväl affärsmodellen kommissionär som agent. Avgörande borde därför vara att en bedömning av samtliga indikationer ger en viss affärsmodell. Eftersom varken direktivet eller ML tar upp vilka kriterierna som gäller för respektive affärsmodell blir EU-kommissionens exempel dessutom givna utan referensram.

I tabellen nedan har vi försökt lista några av de indikationer som ur ett momsperspektiv finns för respektive affärsmodell (vi har i denna genomgång utgått från momspliktiga tillhandahållanden). Indikationerna bygger på en tolkning av momsreglerna, praxis och annan lagstiftning än momsagstiftningen. Detta framgår dock inte direkt av momsreglerna i ML.

<b>Tabell över momskonsekvenser och hur X ska agera beroende av vilken affärsmodell som gäller</b>		
<b>Återförsäljare</b>	<b>Kommissionär</b>	<b>Agent</b>
X är en återförsäljare	X är en kommissionär	X är en agent
X är säljare gentemot kund	Kunden uppfattar X som säljare	Leverantören är säljare gentemot kund
Kunden sluter avtal med X	Kunden sluter avtal med X	Kunden sluter avtal med leverantören
Kundanspråk riktas mot X	Kundanspråk riktas mot X	
X levererar tjänster och varor till kunden	Kommittenten (producenten) levererar tjänster och varor till kunden	Leverantören levererar tjänster och varor till kunden
X fakturerar kunden	X fakturerar kunden i X:s namn och anger sitt eget momsregistreringsnummer på fakturan	X fakturerar endast på särskilt uppdrag från leverantören och gör klart för kunden att det är på särskilt uppdrag. Om faktureringsuppdrag från leverantören måste fakturorna utställas i leverantörens namn och ange dennes momsregistreringsnummer, försäljning, skattesatser etc.
	X är skyldig att hålla kundens medel avskilda	X är skyldig att hålla kundens medel avskilda
X marknadsför	X tar viss del i marknadsföringen	X tar viss del i marknadsföringen
X redovisar utgående moms avseende sin försäljning	X redovisar utgående moms avseende hela X försäljning till kund	X redovisar endast utgående moms på sin förmedlingsprovision
X gör avdrag för ingående moms på sina inköp	X gör avdrag för ingående moms på inköpskostnaden som motsvarar värdet av försäljningen till kund minus förmedlingsprovisionen till kommittenten	X gör inga avdrag för ingående moms på inköp som avser leverantörens försäljning men kan ha ingående moms för kostnader för att producera sin förmedlingstjänst
X minskar den utgående momsen om kundförluster uppstår	X minskar den utgående momsen om kundförluster uppstår	X kan inte minska den utgående momsen på sin förmedlingsprovision om det uppstår kundförlust avseende leverantörens försäljning

Tabellen visar på behovet att noga utreda vilka begrepp som är mest lämpliga att använda. Begreppsbildning bör vara enkel och utgå från tydliga och användbara men också hållbara uttryck. Kanske finns svaret på vilka begrepp som bör användas hos användarna, dvs. företagen, och inte hos myndigheter och lagstiftare?

## 9.4. Avslutande kommentarer

Hur BEPS-projektet i slutänden kommer att påverka affärsmodeller för mellanmän i allmänhet och deras roll som förmedlare i momsmanhang i synnerhet går inte att svara på i nuläget. Vissa menar att detta kommer att leda till att befintliga kommissionärsstrukturer ersätts med mindre riskfyllda återförsäljare- och distributörsmodeller.

De begrepp och indikationer som används avseende olika förmedlingssituationer i internationell skatterätt kan få stor påverkan även på hur dessa begrepp och indikationer tolkas i momsmanhang. Oavsett hur den internationella skatterätten utvecklas finns ett behov av enkla och tydliga momsregler som går att applicera på de affärsmodeller avseende förmedling som företagen dels använder idag, dels utvecklar i framtiden.

Det finns ett stort behov för såväl lagstiftare som skattemyndigheter att följa med i den utveckling som pågår. Elektroniska plattformar är redan idag etablerade och då EUs-arbetet inom ramen för det s.k. e-handelspaketet har som mål att träda ikraft först 2021 vore det enligt vår uppfattning lämpligt i utredningen avseende den svenska moms lagen ta hänsyn till de förtydliganden på området som kan väntas.

Trots de svårigheter som finns med att förutspå hur framtiden kommer att se ut finns idag ett uppenbart behov av att förtydliga momshanteringen i förmedlingssituationer för såväl företag som Skatteverket.

För att sammanfatta föreslår vi följande för att uppnå målet med ändamålsenliga momsregler om förmedling:

- Ett första steg för att få en enklare och tydligare momshantering innan en ändring av ML kan göras är att Skatteverket bör se över sin begreppsbyggnad och information till företagen. Detta för att tydliggöra vilken typ av regelverk som gäller i vilken sorts situation.
- En översyn av förmedlingsbegreppet i ML bör göras omgående och enligt vår uppfattning bör en sådan ske med utgångspunkt i de etablerade affärsmodeller ("i eget namn för annans räkning" och "i annans namn för annans räkning") som finns idag och som har tydliga momsmässiga effekter. Vår bedömning är att nya affärsmetoder bör kunna inordnas i dessa traditionella affärsmodeller.
- I ML bör förmedlingsbegreppet definieras och den uppsjö av oklara termer och begrepp som finns idag bör tas bort. Som en startpunkt för detta arbete kan en jämförelse av direktivets olika språkversioner göras. Vidare bör ledning kunna hämtas från andra länders förmedlingsbegrepp. Begreppsbyggnaden bör vara enkel med användbara, tydliga och hållbara begrepp avseende förmedling.
- På lång sikt bör Sverige arbeta för att införa en tydlig förmedlingsdefinition på EU-nivå för att undvika att kommersiellt likvärda situationer beskattas på olika sätt i olika medlemsstater.



# Bilaga 1 – Momsregler

## Skattskyldighet

Moms ska betalas i Sverige vid skattepliktig omsättning inom landet av varor eller tjänster som görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.<sup>52</sup> Som huvudregel gäller att det är säljaren som är skattskyldig för sin omsättning (1 kap. 2 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML). Med omsättning förstås bl.a. att en vara överläts eller att en tjänst tillhandahålls mot ersättning (2 kap. 1 § ML).

Reglerna i ML bygger på bestämmelser i direktivet (2006/112/EG). Med leverans av vara avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar (artikel 14.1 direktivet). Förutom, den transaktion som avses i punkt 1 ska överföring av en vara i enlighet med ett kommissionsavtal om köp eller försäljning anses som leverans av varor (artikel 14.2 c). Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor (artikel 24.1).

Vid förmedling i annans namn för annans räkning är det huvudmannen som är säljare av varan eller tjänsten. Förmedlaren är endast säljare av en förmedlingstjänst. Även om varan eller tjänsten är undantagen från moms är det inte säkert att förmedlingstjänsten är det.

Den som i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och tar emot betalning för varan eller tjänsten, anses som säljare och är därför skattskyldig till moms för omsättningen av varan eller tjänsten om omsättningen som sådan medför skattskyldighet (6 kap. 7 § ML).<sup>53</sup> Bestämmelsen omfattar inte s.k. oäkta kommissionärsförhållanden.<sup>54</sup> Bestämmelsen motsvaras av artikel 28 i direktivet som anger att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

I 6 kap. 7 § ML behandlas förmedlaren av en tjänst på samma sätt som en återförsäljare vilket i praktiken innebär följande. Förmedlaren blir skyldig att betala skatt på ersättningen för själva omsättningen om det är en försäljning som omfattas av skattskyldighet till moms. Vad förmedlaren erlagger av denna till sin huvudman efter avskiljandet av förmedlingsersättningen anses som huvudmannens ersättning för försäljningen till förmedlaren. Huvudmannen blir då skyldig att betala utgående moms på denna ersättning. Den skatten blir i sin tur avdragsgill ingående moms hos förmedlaren under förutsättning att försäljningen var momspliktig.<sup>55</sup>

EU-domstolen har uttalat att frågan om huruvida någon handlar i eget namn ska avgöras med beaktande av samtliga omständigheter i det enskilda fallet, i synnerhet arten av de avtalsförpliktelser som åligger den berörda näringsidkaren gentemot dennes kunder.<sup>56</sup> Enligt EU-domen C-163/91, van Ginkel, läggs tyngdpunkten på det kontraktsrättsliga ansvaret och av RÅ 2003 ref 32 framgår att HFD anser att bara den som är avtalspart handlar i eget namn.

Av HFD:s praxis kan vidare utläsas att det, för att någon ska anses ha handlat i eget namn, ska föreligga en viss grad av självständighet i förhållande till dess leverantör av tjänsten ifråga.<sup>57</sup>

<sup>52</sup> Jfr 1 kap. 1 § första stycket 1 ML.

<sup>53</sup> Jfr artiklarna 14.2 c och 28 i mervärdesskattedirektivet.

<sup>54</sup> Jfr 36 kap. IL och RÅ 1995 not. 16. Med oäkta kommissionärsförhållande förstås att ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening driver verksamhet i eget namn uteslutande för ett eller flera andra sådana koncernbolags eller föreningars räkning. Inkomsten från kommissionärsföretagets verksamhet redovisas under vissa förutsättningar hos kommittentföretaget. Företag i oäkta kommissionärsförhållanden kan ansöka om att bilda en mervärdesskattegrupp (jfr 6 a kap. ML).

<sup>55</sup> Jfr prop. 1993/94:99 s. 190.

<sup>56</sup> C-464/10, Henfling, punkt 40 samt även bl.a. mål nr C-163/91, Van Ginkel, punkt 21, avseende regleringen av resebyråverksamhet i artikel 26 sjätte direktivet, numera artiklarna 306-310 mervärdesskattedirektivet, som motsvaras av 9 b kap. ML.

<sup>57</sup> Se bl.a. RÅ 2002 ref. 113.

EU-domstolen menar att denna bestämmelse skapar den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som uppträder som mellanman vid tillhandahållandet av tjänsterna och som är kommissionär, först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit tjänsterna till kunden.<sup>58</sup> Förmedlaren/kommissionären blir skattskyldig för den förmedlade varans eller tjänstens totala försäljningssumma. Varan eller tjänsten säljs i två led, dels från huvudmannen till förmedlaren (kommissionären), dels från förmedlaren till dennes kund.

## **Beskattningsbar person**

Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar (4 kap. 1 § första stycket ML).

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet (4 kap. 1 § andra stycket ML).

Vissa verksamheter anses inte som ekonomisk verksamhet. Det gäller bl.a. myndighetsutövning som utförs av staten, statliga affärsverk och kommuner samt verksamhet som bedrivs av allmännyttiga ideella föreningar och registrerade trossamfund för vilka dessa inte är skattskyldiga enligt IL.

## **Omsättningsland - försäljning av vara/tjänst**

Om det inte särskilt anges i 5 kap. ML att en omsättning ska anses som en omsättning inom landet är det en omsättning utomlands. Vid omsättning utomlands blir det aldrig aktuellt med svensk moms men i vissa situationer kan säljaren bli skyldig att momsregistrera sig i det land där omsättningen görs. Det gäller både vid försäljning till andra EU-länder och till länder utanför EU, t.ex. Norge.

Vid försäljning av varor i eget namn för egen räkning är huvudregeln att en vara som enligt ett avtal mellan säljare och köpare ska transporteras till köparen är omsatt inom landet om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen (5 kap. 1-2 §§ ML). Till dessa regler finns flera bestämmelser som gör att varan trots detta inte ska beskattas i Sverige, t.ex. vid undantagen EU-leverans (jfr 3 kap. 30 a § ML) samt när omsättningen anses som export och därför är gjord utomlands (5 kap. 3 a § ML).

Vid försäljning av tjänster finns det två olika huvudregler för att avgöra om en omsättning är gjord inom landet. Den första avser försäljning mellan beskattningsbara personer, t.ex. mellan företag (Business to Business, B2B). Den andra huvudregeln gäller försäljning till icke-beskattningsbara personer, t.ex. privatpersoner (Business to Consumer, B2C). Detta innebär att kundens status avgör var beskattningen sker.

Huvudregeln för försäljning B2B innebär att när en tjänst säljs till ett företag är att tjänsten är omsatt i det land där köparen är etablerad (jfr 5 kap 5 § ML<sup>59</sup>). Exempelvis är en informationstjänst som säljs från ett företag i Sverige till ett företag i Tyskland omsatt i Tyskland och svensk moms ska inte tas ut på försäljningen. Däremot finns krav på hur momsredovisningen och fakturan ska utformas.

Huvudregeln för försäljning B2C innebär att tjänsten är omsatt där säljaren är etablerad (5 kap. 6 § ML<sup>60</sup>). En försäljning av t.ex. en informationstjänst från ett svenskt företag till en tysk privatperson är därför omsatt i Sverige och svensk moms ska tas ut på försäljningen.

<sup>58</sup> C-464/10 Henfling m.fl. punkt 34 ff.

<sup>59</sup> Jfr artikel 44 i mervärdesskattedirektivet.

<sup>60</sup> Jfr artikel 45 i mervärdesskattedirektivet.



## Omsättningsland – Specialregler för tjänster

Från dessa huvudregler för tjänster finns ett flertal undantag för t.ex. persontransporter, hotell, korttidsuthyrning av bil och restaurangtjänster, elektroniska tjänster och förmedlingstjänster.

Persontransporter (5 kap. 9 § ML): Svenska bestämmelser avviker från direktivet, vilket gör att andra EU-länder kan ha andra regler än Sverige. Enligt ML är tjänsten omsatt i Sverige om den i sin helhet ägt rum i Sverige och denna regel är densamma för B2B och B2C. Detta innebär att om persontransporten till någon del genomförs utanför Sverige är tjänsten som helhet omsatt utomlands.

Restaurang- och cateringtjänster (5 kap. 13-14 § ML): Tjänsten är omsatt där den fysiskt utförs och denna regel är densamma för B2B eller B2C, dvs. oavsett vem köparen är. Undantag finns för restaurang- och cateringtjänster på fartyg och luftfartyg i utrikes trafik anses omsatta utomlands (5 kap. 1 § tredje stycket ML) och restaurang- och cateringtjänster som utförs på tåg under en persontransport inom EU anses omsatta i det land där avgångsorten är belägen.

Uthyrning av transportmedel (5 kap. 15 § ML): Korttidsuthyrning av transportmedel avser en sammanhängande användnings- eller hyrestid om högst 30 dagar (för fartyg dock 90 dagar). Tjänsten anses omsatt i det land där transportmedlet (t.ex. hyrbilen) faktiskt ställs till förvärvarens förfogande. Här gäller samma regel för B2B och B2C.

Elektroniska tjänster (B2C): Vid försäljning av vissa digitala tjänster ska moms tas ut enligt de regler som gäller i det land där köparen finns. När telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster förvärvas av någon som inte är en beskattningsbar person är dessa tjänster omsatta inom landet om köparen av tjänsterna är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (5 kap. 16 § första stycket ML)<sup>61</sup>. Det är alltid säljaren som är skattskyldig för omsättningen (1 kap. 2 § första stycket 1 ML). Om säljaren är etablerad i ett annat land än det där köparen är etablerad kan säljaren välja att redovisa omsättningen enligt en särskild ordning<sup>62</sup> i stället för enligt allmänna regler (se nedan).

Förmedlingstjänster: Vid förmedling i eget namn för annans räkning (kommissionär) ska beskattningsland för varan eller tjänsten bedömas för såväl ledet mellan huvudmannen och förmedlaren som det mellan förmedlaren och den slutlige kunden enligt de ovan beskrivna huvudreglerna (5 kap 1-2, 5-6 §§ och 6 kap. 7 § ML). Detta medför att vid ett kommissionsförhållande kan således bedömningen av vilket lands som är beskattningsland skilja sig för omsättning mellan huvudmannen och förmedlaren och omsättningen mellan förmedlaren och slutkonsumenten.

Vid förmedling i annans namn, dvs. för en agent, gäller olika regler beroende av om köparen av förmedlingstjänsten är en beskattningsbar person eller inte.

Vid förmedling mellan företag gäller huvudregeln B2B (5 kap. 5 § ML). Förmedlingstjänster anses dock, när de underliggande transaktionerna är omsatta utanför EU, alltid omsatta utomlands (5 kap. 19 § 4 ML).

Vid en förmedling till en privatperson (B2C) gäller inte huvudregeln B2C i 5 kap. 6 § ML utan 5 kap. 7 § ML<sup>63</sup>. Förmedlingstjänsten är omsatt i Sverige om den omsättning som förmedlingstjänsten avser görs inom landet. Om den underliggande tjänsten är omsatt utom landet är även förmedlingstjänsten omsatt utomlands. Beskattningsland för förmedlingstjänsten avgörs uteslutande av var den underliggande omsättningen är gjord, dvs. försäljningen till slutkonsument. Det spelar alltså inte någon roll varifrån förmedlingstjänsten tillhandahålls eller var mottagaren av förmedlingstjänsten finns. Om den förmedlade varan eller tjänsten, dvs. huvudtransaktionen, är

<sup>61</sup> Jfr artikel 58 första stycket i mervärdesskattedirektivet.

<sup>62</sup> För att göra det lättare att redovisa moms för sådan försäljning finns e-tjänsten Mini One Stop Shop (MOSS). Se vidare information på Skatteverkets hemsida, <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/deklareraochbetalamoms/mossredovisningavmomsparmoelektroniskattjanster.4.3aa8c78a1466c5845876a05.html?q=MOSS>

<sup>63</sup> Jfr artikel 46 i mervärdesskattedirektivet

---

omsatt utomlands omfattas förmedlingstjänsten inte av 5 kap. 7 § ML. I stället är förmedlingstjänsten i detta fall omsatt utomlands enligt 5 kap. 1 § första stycket ML.

Förmedling av vara eller tjänst för någon annans räkning i dennes namn omfattar såväl förmedling i betydelsen att göra allt som är nödvändigt för att säljaren och köparen ska sluta avtal, som att endast anvisa säljare respektive köpare till en uppdragsgivare. Om betalning erhålls för förmedlad vara eller tjänst ska detta ske för huvudmannens räkning. Den ersättning förmedlaren erhåller är beskattningsunderlaget för förmedlingstjänsten.

Det är fråga om förmedling oavsett om det är säljaren eller köparen av huvudtransaktionen som är huvudman.<sup>64</sup>

Skatteverket anser att det är fråga om en förmedlingstjänst enligt ML endast om tjänsten avser en eller flera huvudtransaktioner. Under förutsättning att förmedlingsersättningen är villkorad av att en eller flera huvudtransaktioner kommer till stånd ska tjänsten anses vara en tjänst som omfattas av de beskattningslandsbestämmelser som gäller för förmedling. Om ersättningen inte är villkorad av att en eller flera transaktioner kommer till stånd är det inte en förmedlingstjänst enligt ML utan ett annat tillhandahållande. Det finns inte något krav på att förmedlingsersättningen ska betalas ut i direkt anslutning till att huvudtransaktionen utförs eller att det måste finnas en specifik provisionsbetalning för varje enskild huvudtransaktion. Hur den specifika ersättningen för förmedlingen benämns i avtalet mellan parterna, t.ex. provision, ett fast belopp eller kostnadstäckning, är inte heller avgörande. Det har inte heller någon betydelse om huvudmannen är en beskattningsbar person eller inte. Detta innebär att även om huvudtransaktionen sker mellan två privatpersoner och därmed inte beskattas, så bestäms beskattningsland för förmedlingstjänsten enligt 5 kap. 7 § ML (Skatteverkets ställningstagande Omsättningsland – förmedling för annans räkning i dennes namn).

## ***Undantagen förmedling***

Omsättning av varor och tjänster är momspliktig om det inte finns ett särskilt undantag i ML (3 kap 1 § ML). Förmedlingstjänsten är skattepliktig även om omsättningen av den förmedlade varan eller tjänsten är undantagen från skatteplikt, om inte annat särskilt anges. Exempelvis är fastighetsförmedlingstjänsten momspliktig trots att försäljningen av fastigheten är momsfri. Från skatteplikt undantas dock bl.a. förmedling av bank- och finansieringstjänster (jfr 3 kap. 9 § ML). I 3 kap. 10 § ML undantas försäkrings- och återförsäkringstjänster, inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 135.1 a-g direktivet.

Undantaget från skatteplikt omfattar förmedling av betaltjänster. För att det ska vara frågan om förmedling av en betaltjänst ska det enligt Skatteverkets vara en sådan tjänst som vid en helhetsbedömning framstår som en förmedlingstjänst. För att vara en förmedlingstjänst ska tjänsten utföras för en avtalsparts räkning som särskilt betalar för förmedlingstjänsten, såsom i motsvarande fristående förmedlingsverksamhet.<sup>65</sup> När det gäller gränsdragningen mellan momsfria betaltjänster och skattepliktiga inkassotjänster menar Skatteverket att de avgörande för om en tjänst ska ses som en inkassotjänst är om tjänsten syftar till att betalning ska fås för befintlig fordran. Det ska vara fråga om en fordran som uppstått hos borgenären och som inkassoföretaget därefter driver in. Det krävs att tjänsten inbegriper åtgärder som möjliggör att betalning av fordran kommer till stånd. En bedömning måste enligt Skatteverket göras från fall till fall. Bedömningen får göras utifrån om tjänstens syfte är att möjliggöra att betalning sker på ett säkert, effektivt och användarvänligt sätt mellan t.ex. butik och kund eller om den syftar till att säkerställa att säljaren får betalt för fordringar och samtidigt avlastas administrationen. Inlösentjänster som t.ex. kreditkortsinlösen och checkinlösen består i att inlösaren åtar sig att betala ut pengar till en butik

---

<sup>64</sup> Artikel 30 i genomförandeförordningen.

<sup>65</sup> Skatteverkets hemsida, Vägledning 2017, Mervärdesskatt, Skatteplikt och undantag, Undantag från skatteplikt, Finansiella tjänster, Bank- och finansieringstjänster, läst den 15 maj 2017 <http://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.3/322538.html>

eller annan som accepterat kreditkortet eller checken. Inlösentjänster är enligt Skatteverket inte inkassotjänster utan undantagna betaltjänster.<sup>66</sup>

## **Elektroniska tjänster**

### **Mervärdesskattereglerna**

Bestämmelsen i 5 kap. 16 § ML berör telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som säljs till köpare som inte är beskattningsbara personer. Bestämmelsen innebär att det i större utsträckning blir en beskattning där tjänsten konsumeras. Eftersom det i praktiken är svårt att avgöra var den faktiska konsumtionen sker, presumeras det att konsumtionen äger rum i det land där köparen är etablerad, bosatt eller stadigvarande vistas.<sup>67</sup>

Bestämmelsen i 5 kap. 16 § ML reglerar bara tjänster som tillhandahålls någon som inte är en beskattningsbar person (B2C). Om sådana tjänster tillhandahålls någon som är en beskattningsbar person (B2B) bestäms beskattningsland i stället av huvudregeln i 5 kap. 5 § ML. Beskattningsresultatet blir dock detsamma eftersom beskattningsland även enligt denna regel beror på var köparen är etablerad. Skillnaden är att i en B2B transaktion är det köparen som är skattskyldig för omsättningen om säljaren är en beskattningsbar person i ett annat land (1 kap. 2 § första stycket 2 ML).

Begreppet tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg ska inbegripa tjänster som tillhandahålls via internet eller ett elektroniskt nät och som till sin natur är sådana att tillhandahållandet:<sup>68</sup>

- huvudsakligen är automatiserat,
- kräver ett minimalt mått av mänsklig inblandning och
- inte kan utföras i avsaknad av informationsteknik.

Elektroniska tjänster omfattar enligt 5 kap. 16 § tredje stycket ML tjänster såsom tillhandahållande av

1. webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning,
2. programvara och uppdatering av denna,
3. bilder, texter och uppgifter samt databasåtkomst,
4. musik, filmer och spel, inklusive hasardspel och spel om pengar, samt politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar och evenemang, och
5. distansundervisning.

Bara för att en tjänst tillhandahålls via elektronisk post innebär det inte att tjänsten är en elektronisk tjänst (18 c § MF).

### **Genomförandeförordningen<sup>69</sup>**

Utöver bestämmelser i 5 kap. ML och direktivet finns det ett flertal bestämmelser i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 som behandlar detta område. Förordningen är direkt tillämplig i Sverige.

Den uppräkningslista som finns i 5 kap. 16 § tredje stycket ML motsvaras av uppräkningslistan i bilaga II till direktivet. Denna utvecklas i bilaga I till rådets genomförandeförordning. Bilagan innehåller ytterligare exempel på elektroniska tjänster och det finns även fler exempel i artikel 7.2 i rådets genomförandeförordning. Listan är inte uttömmande.

<sup>66</sup> Skatteverkets ställningstagande, Betaltjänster och förmedling av sådana tjänster, Mervärdesskatt, 2017-01-24, dnr: 131 32881-17/111.

<sup>67</sup> Prop. 2013/14:224 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 51.

<sup>68</sup> Artikel 7.1 i genomförandeförordning.

<sup>69</sup> Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (konsoliderad).

---

Av artikel 7.2 framgår att i synnerhet följande ska omfattas av elektroniska tjänster:

- a) Tillhandahållande av digitaliserade produkter i allmänhet, t.ex. programvara och ändringar och uppdateringar av programvara.
- b) Tjänster som tillhandahåller eller stöder en kommersiell eller personlig närvaro på ett elektroniskt nät, t.ex. en webbplats eller en webbsida.
- c) Tjänster som genereras automatiskt från en dator via Internet eller ett elektroniskt nät, när en mottagare matar in vissa specifika uppgifter.
- d) Tilldelning mot ersättning av rättigheter att utbjuda varor eller tjänster till försäljning på en webbplats på Internet, vilken fungerar som en marknadsplats online, där de potentiella köparna lägger bud via ett automatiserat förfarande och där parterna får meddelande om försäljningen genom automatiskt genererad e-post från en dator.
- e) Servicepaket för Internet (ISP) i vilka telekommunikationsdelen endast är en understödjande och underordnad del (dvs. paket som omfattar mer än bara Internetanslutning och innehåller andra inslag, såsom sidor med ett innehåll som tillhandahåller nyheter, meteorologisk information eller turistinformation, spelplatser, webbhotellverksamhet, tillträde till diskussioner online osv.).
- f) De tjänster som förtecknas i bilaga I.

Exempel på tjänster som finns i uppräknigen i bilaga I är:

- tillgång till eller nedladdning av programvara, t.ex. upphandlings-, bokförings- eller antivirusprogram samt uppdateringar
- det digitaliserade innehållet i böcker och andra elektroniska publikationer
- prenumeration av nättidningar och nättidskrifter
- nyheter, trafikinformation och väderrapporter online
- nedladdning av spel till datorer och mobiltelefoner
- automatiserad undervisning på distans som inte fungerar utan internet eller ett liknande elektroniskt nät och som tillhandahålls med begränsad, eller utan, mänsklig medverkan, inbegripet virtuella klassrum, utom när internet eller ett liknande elektroniskt nät används endast som ett verktyg för kommunikation mellan läraren och eleven.

Bilagan innehåller ytterligare exempel på elektroniska tjänster.

Av genomförandeförordningen artikel 7.3 framgår att bl.a. följande tjänster inte omfattas av definitionen av elektroniska tjänster:

- t) Biljetter till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande evenemang som bokas online.
- u) Logi, hyrbilar, restaurangtjänster, persontransport eller liknande tjänster som bokas online.

Hur bestämmelserna i 5 kap. 16 § ML ska tolkas kan utläsas av prop. 2013/14:224 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster. Av förarbetena framgår att tolkningen av reglerna kan komma att behöva frångås om det på EU-nivå ges uttryck för någon annan mening, t.ex. i en framtida riktlinje från EU:s mervärdesskattekommitté eller av kommissionen i en fråga som inte täcks av en riktlinje, t.ex. i form av s.k. förklarande anmärkningar ("explanatory notes").<sup>70</sup>

### **Förmedling i annans namn**

Huruvida förmedling av tjänsterna i artikel 7.3 t) och u) omfattas har varit föremål för diskussion i mervärdesskattekommittén.<sup>71</sup> Förmedlingstjänsterna har ansetts nära förknippade med de

---

<sup>70</sup> Prop. 2013/14:224, Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster, s. 68.

<sup>71</sup> Value Added Tax Committee (article 398 of the Directive 2006/112/EC): Working paper No 906, New legislation – matters concerning the implementation of recently adopted EU VAT provisions; Working paper No 909 final – Minutes 107<sup>th</sup> Meeting, 8 July 2016; Guidelines resulting from the 107<sup>th</sup> meeting of 8 July 2016, Document D – taxud.c.1(2017)1402399-914 (1/2) New legislation – matters concerning the implementation of recently adopted EU VAT provisions.

underliggande förmedlade tjänsterna och borde beskattas på samma ställe som dessa. Sådana förmedlingstjänster kan därför inte anses som elektroniska tjänster.<sup>72</sup>

Av mervärdesskattekommitténs riktlinjer<sup>73</sup> som publicerades i mars 2017 framgår följande:

1. Kommittén tycker att förmedling i annans namn för annans räkning av materiella tjänster som nämns i artikel 7 (3) (t) och (u) inte ska omfattas av dessa föreskrifter.
2. Om en tjänst kvalificerar som en förmedling av tjänsterna som nämns i artikel 7 (3) (t) och (u) tillhandahålls en icke-beskattningsbar person är tjänsterna omsatta i det land där den underliggande tjänsten är omsatt i enlighet med artikel 46 i direktivet.
3. För att tjänster ska kvalificeras som förmedlingstjänster som omfattas av artikel 46 krävs att tjänster som tillhandahålls i en digital miljö omfattar en aktiv inblandning av förmedlaren som går bortom ett automatiserat tillhandahållande och som endast innefattar ett minimum av mänsklig inblandning (jfr artikel 7 (1) i genomförandeförordningen). Särskilt om ett tillhandahållande kräver icke-automatiserad, mänsklig, tydlig reaktion från leverantörens sida så ska tjänsten anses kräva aktiv inblandning av förmedlaren.
4. Tjänster från online plattformar såsom marknadsplatser, som tillhandahåller endast passiva automatiserade tjänster, som inte kräver mer än minimal mänsklig inblandning och som gör att två parter kan ingå ett avtal om att tillgodogöra sig separata varor och tjänster, uppfyller inte de krav som ställs för att klassificeras som en förmedlingstjänst och ska därför inte omfattas av artikel 46 i direktivet. Exempelvis ska en tjänst som automatiskt genereras från en dator via internet eller andra elektroniska nätverk som baseras på specifik information som ges av mottagaren ses som en automatiserad tjänst.

Mervärdesskattekommitténs riktlinjer är inte bindande för medlemsstaterna men brukar ha stor betydelse för tolkningen av regelverket.

### **Förmedling i eget namn**

Vid förmedling i eget namn, dvs. om någon i eget namn förmedlar en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för tjänsten, ska tjänsten anses omsatt såväl av förmedlaren som av dennes huvudman (6 kap. 7 § ML, jfr artikel 28 i direktivet). När elektroniska tjänster tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för appar, finns särskilda bestämmelser om hur artikel 28 ska tillämpas i artikel 9a i rådets genomförandeförordning.

1. Vid tillämpningen av artikel 28 i direktiv 2006/112/EG ska en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållande av elektroniska tjänster som tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning, om inte den leverantören av den beskattningsbara personen uttryckligen anges som tillhandahållare och det kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna.

För att leverantören av elektroniska tjänster ska kunna anses ha uttryckligen angetts som tillhandahållare av dessa tjänster av den beskattningsbara personen, ska följande villkor uppfyllas:

- a) Den faktura som varje beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet av dem elektroniska tjänsterna utfärdar eller gör tillgänglig måste innehålla uppgifter om dessa tjänster och tillhandahållaren av dessa.
- b) Den räkning eller det kvitto som utfärdas till eller görs tillgänglig för köparen måste innehålla uppgifter om de elektroniska tjänsterna och tillhandahållaren av dessa.

Vid tillämpningen av denna punkt ska en beskattningsbar person som vad beträffar tillhandahållande av elektroniska tjänster godkänner debitering av köparen eller godkänner leverans av tjänsterna eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet inte kunna uttryckligen ange en annan person som tillhandahållare av dessa tjänster.

2. Punkt 1 ska också tillämpas om telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IPtelefoni

<sup>72</sup> Value Added Tax Committee (article 398 of the Directive 2006/112/EC): Working paper No 814, Question concerning the application of EU VAT provision, Subject: Treatment of online supplies made by a travel agent to final consumers, section 3.2.

<sup>73</sup> Value Added Tax Committee (article 398 of the Directive 2006/112/EC): Guidelines resulting from the 107<sup>th</sup> meeting of 8 July 2016, Document D – taxud.c.1(2017)1402399-914 (1/2) New legislation – matters concerning the implementation of recently adopted EU VAT provisions.



(VoIP), tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer enligt de villkor som anges i den punkten.

3. Denna artikel ska inte gälla beskattningsbara personer som enbart tillhandahåller hantering av betalningar av elektroniska tjänster eller telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP), och som inte deltar i tillhandahållandet av dessa elektroniska tjänster eller telefonitjänster.

En beskattningsbar person som deltar i ett tillhandahållande av elektroniska tjänster som säljs via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för appar, antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning om inte vissa förutsättningar är uppfyllda (artikel 9a.1 första stycket i genomförandeförordning). Utgångspunkten vid tillhandahållanden på marknadsplatser på internet av elektroniska tjänster, till exempel s.k. appar, är att det är marknadsplatsen som anses tillhandahålla den elektroniska tjänsten till köparen och inte exempelvis apptillverkaren. Apptillverkaren anses i stället, förenklat uttryckt och utan hänsyn till de aktörer som kan finnas mellan denne och marknadsplatsen, ha tillhandahållit marknadsplatsen den elektroniska tjänsten (prop. 2013/14:224 s. 69).

De förklarande anmärkningarna har tagits fram av Europeiska kommissionen i samarbete med medlemsstaterna och näringslivet.<sup>74</sup> Dokumentet är inte rättsligt bindande utan ska ses som en vägledning till hur de nya reglerna ska tillämpas i praktiken.<sup>75</sup>

I förklarande anmärkningar så beskriver EU-kommissionen att reglerna behövdes eftersom leveranskedjorna är ofta långa och gränsöverskridande. I sådana fall kan det vara svårt att veta exakt när tjänsten slutligen tillhandahålls slutkonsumenten, och vem som ska ansvara för moms på tillhandahållandet. För att skapa rättssäkerhet för alla inblandade parter och för att se till att moms tas ut, var man tvungen att fastställa vem i kedjan som ska ses som den som tillhandahåller tjänsten till slutkonsumenten.<sup>76</sup>

Presumtionen i artikel 9a gäller när en beskattningsbar person deltar i tillhandahållandet (och därför anses agera i eget namn men för tjänsteleverantörens räkning). För att en skattskyldig person eller en skatteförvaltning ska kunna bedöma om en skattskyldig person deltar i tillhandahållandet av tjänster som tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal måste omständigheterna bedömas och arten av avtalsförhållandena granskas. Om det finns en motsägelse mellan avtalsförhållandena och den ekonomiska realiteten är det den sistnämnda som överväger.

EU-kommissionen menar att begreppet ”deltar i tillhandahållande” i artikel 9a ska inte ges en annan mening än den som omfattas av artikel 28 i direktivet som hänvisar till ”en beskattningsbar person [som] deltar i ett tillhandahållande av tjänster”. Tolkningen av artikel 28 i direktivet ska alltid grundas på EU-lagstiftningen och inte på nationell lagstiftning. Normalt deltar en beskattningsbar person i tillhandahållandet om det i avtalsvillkor eller lagbestämmelser tydligt anges att denna beskattningsbara person agerar i eget namn men för tjänsteleverantörens räkning och detta återspeglar verkligheten (de faktiska förhållandena kring tillhandahållandet). Det kan dock vara så att avtalsvillkor eller lagbestämmelser inte är tillräckligt väldefinierade i det avseendet. I en sådan situation krävs redan i den inledande bedömningen av tillhandahållandet en analys av alla transaktionens egenskaper. Sammanfattningsvis måste både fakta och rättsliga förhållanden tas med i bedömningen av huruvida en beskattningsbar person deltar i tillhandahållandet. Av den anledningen räcker det inte med en klausul i ett avtal (oavsett om det är undertecknat före eller efter den 1 januari 2015) som utesluter en beskattningsbar person från transaktionskedjan (dvs. säger att denne inte deltar i tillhandahållandet), om detta förhållande inte återspeglas i den ekonomiska verkligheten.

<sup>74</sup> Europeiska kommissionen, Generaldirektoratet för skatter och tullar, Indirekta skatter och skatteförvaltning Mervärdesskatt, Förklarande anmärkningar om de ändringar av EU:s mervärdesskattebestämmelser om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som träder i kraft 2015 (nedan benämnt förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m.). Offentliggjorda den 3 april 2014

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/explanatory\\_notes\\_2015\\_sv.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_sv.pdf)

<sup>75</sup> Förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m. s. 3.

<sup>76</sup> Förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m. s 23 ff.

När det gäller specifika indikatorer menar EU-kommissionen att det inte råder tvekan om att en beskattningsbar person som godkänner debitering av köparen och/eller godkänner leverans av tjänsterna, och/eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet, deltar i tillhandahållandet. Det finns dessutom flera andra element som kan påvisa att en beskattningsbar person deltar i ett tillhandahållande och därför, till följd av regeln i första stycket i artikel 9a.1, kan omfattas av en presumtion. Innan en definitiv slutsats dras i frågan måste emellertid alla tillhandahållandets egenskaper tas i beaktande.

Följande är exempel på omständigheter som tyder på att en beskattningsbar person deltar i försäljningen av elektroniska tjänster via marknadsplatser (punkt 3.4.3 i förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m. ).

- Personen äger eller förvaltar den tekniska plattform som tjänsterna levereras på.
- Personen ansvarar för det faktiska tillhandahållandet.
- Personen ansvarar för att ta upp betalning.
- Personen har kontroll eller inflytande över prissättningen.
- Personen är enligt lag skyldig att ställa ut faktura med mervärdesskatt till slutanvändaren av tjänsten.
- Personen tillhandahåller kundtjänst eller användarstöd i samband med förfrågningar om eller problem med själva tjänsten.
- Personen har kontroll eller inflytande över den virtuella marknadsplatsens presentation och format.
- Personen har rättsliga förpliktelser eller ansvar för tjänsten.
- Personen äger de kunduppgifter som är kopplade till tillhandahållandet.
- Personen kan kreditera en försäljning utan godkännande från leverantören.

Inte alla beskattningsbara personer som är inblandade i tillhandahållandet av elektroniska tjänster eller internettelefonitjänster kan anses delta i tillhandahållandet enligt vad som avses i artikel 9a. EU-kommissionen ger exempel på fem olika sådana situationer. Internetleverantören deltar exempelvis inte i tillhandahållandet när denne bara gör nätet tillgängligt för överföring av innehållet och/eller betalning (via wi-fi, kabel, satellit eller annat). I denna situation är inte leverantören tillräckligt delaktig för att kunna anses delta i tillhandahållandet.<sup>77</sup>

Skatteverket beskriver att tanken med dessa regler är att den som har mest kontakt med köparen är den som har störst möjlighet att veta var köparen är etablerad. Köparna lämnar t.ex. sina uppgifter till marknadsplatsen när de registrerar sig där. Presumtionen gäller om inte leverantören för vars räkning förmedlingen sker uttryckligen anges som tillhandahållare. Detta ska även komma till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna. För att leverantören uttryckligen ska ha angetts som tillhandahållare av tjänsterna ska följande villkor vara uppfyllda:

- Varje beskattningsbar person i kedjan ska på fakturan ange uppgifter om tjänsterna och att leverantören är tillhandahållare.
- På slutkonsumentens räkning eller kvitto ska anges uppgifter om tjänsterna och att leverantören är tillhandahållare.

Båda villkoren måste vara uppfyllda samtidigt för att en tjänsteleverantör, t.ex. appinnehållsägaren, uttryckligen ska kunna anges som tillhandahållare. Det första kravet gäller hela leveranskedjan av transaktioner mellan företag. Fakturor mellan företag följer de normala momsreglerna. Det andra kravet gäller den slutliga transaktionen till slutkonsumenten. Kravet på en räkning eller ett kvitto är ett minimikrav. Det ändrar inte i något avseende reglerna om fakturering i direktivet och deras tillämpning på nationell nivå.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> Förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m. avsnitt 3, punkt 3.4.3.

<sup>78</sup> Jämför även information på Skatteverket hemsida Vägledning, 2017, Mervärdesskatt läst den 6 april 2017 avseende "Skattskyldighet, Vem är skattskyldig?" och "Beskattningsland, Tjänster, Beskattningsland vid undantag från huvudreglerna, Telekomunikationstjänster, radio- och tv-sändningar, elektroniska tjänster, Förmedling av elektroniska tjänster och internettelefoni".

## Vinstmarginalbeskattning

Vinstmarginalbeskattning (VMB) är en särskild form av beskattning som bygger på en princip om beskattning av en uppkommen vinstmarginal, till skillnad mot normalfallet när beskattning sker av varans eller tjänstens försäljningspris. I ML finns det två olika sorters bestämmelser om vinstmarginalbeskattning. De ena bestämmelserna gäller för resetjänster och de andra för begagnade varor m.m.

Reglerna för VMB vid handel med begagnade varor m.m. finns i 9 a kap. ML. De baseras på bestämmelserna i artiklarna 312–325 i direktivet. VMB får tillämpas när en skattskyldig återförsäljare köper vissa begagnade varor m.m. från någon som inte har haft avdragsrätt för ingående moms vid sitt förvärv av varorna. Återförsäljaren redovisar utgående moms endast på vinstmarginalen som utgörs av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset. Denna utgående moms får återförsäljaren inte öppet redovisa i sin faktura till köparen. Köparen har ingen avdragsrätt för moms som återförsäljaren redovisar i enlighet med bestämmelserna om VMB. Skatteverket anser att VMB endast får tillämpas vid försäljning av varor som är materiella ting. Det innebär att VMB inte får tillämpas vid försäljning av elektroniska tjänster som t.ex. design av ett vapen i ett onlinespel (s.k. virtuell vara).<sup>79</sup>

Bestämmelserna om VMB för resetjänster finns i 9 b kap. ML. De baseras på bestämmelserna i artiklarna 306–310 direktivet. En anledning till att de särskilda bestämmelserna för resetjänster har införts är för att minska den administrativa bördan för reseföretag (resebyråer och researrangörer). Deras huvudsakliga verksamhet består i försäljning av resor där det ingår tjänster eller varor som köps in från trafikföretag, hotell, restauranger m.fl., eller som förmedlas i eget namn för flygbolagets, hotellets m.fl. räkning. Det som gör denna verksamhet speciell är att det bakom en resetjänst ligger minst ett trepartsförhållande (en resenär, en researrangör eller resebyrå, en säljare av varor eller tjänster) och att de varor och tjänster som ingår i resetjänsten konsumeras i ett eller flera länder. Därför har unionslagstiftaren funnit det mest ändamålsenligt att skapa ett särskilt regelsystem för reseföretag som för egen räkning eller i eget namn tillhandahåller resetjänster. Den administrativa fördelen med det särskilda regelsystemet är att ett reseföretag inte behöver registrera sig för mervärdesskatt i alla de länder där det omsätter tjänster, t.ex. hotelltjänster, utan endast i det land där företaget har det fasta etableringsstället som tjänsterna tillhandahålls från.<sup>80</sup>

När villkoren för VMB är uppfyllda måste ett reseföretag använda VMB när det säljer resetjänster till privatpersoner och andra resenärer som inte är momsregistrerade. Bestämmelserna ska bara användas för resetjänster som tillhandahålls inom EU, det vill säga vid resor inom Sverige, mellan Sverige och andra EU-länder och inom andra EU-länder. För resor som görs både utom och inom EU ska VMB bara användas för den del av resetjänsten som avser varor och tjänster som tillhandahålls inom EU.

Reseföretaget har arrangörsansvar gentemot resenären om företaget antingen vidare säljer resetjänsten eller förmedlar den i eget namn. Reseföretaget har alltså själv ingått ett avtal med resenären om resan. Detta innebär normalt att reseföretaget har skyldigheter enligt resegarantilagen.

En försäljning anses som en enda resetjänst om;

- köparen är resenär
- resemoment ingår
- den som säljer har ett arrangörsansvar gentemot resenären och
- det ingår ett tillhandahållande som köpts in från ett annat företag.

<sup>79</sup> Skatteverket, Vägledning, 2017, Mervärdesskatt, Vinstmarginalbeskattning, Begagnade varor m.m., Grundförutsättningar, 2017-06-14 Förtydligande, läst 2017-06-19, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.4/322237.html>

<sup>80</sup> Skatteverket, Vägledning, 2017, Mervärdesskatt, Vinstmarginalbeskattning, Resetjänster, läst 2017-06-19, Grundförutsättningar, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.4/322232.html>



---

Enligt Skatteverkets tolkning av momslagen ska VMB inte användas vid försäljning av en resa till en researrangör som i sin tur säljer den vidare i eget namn. Då ska i stället de allmänna bestämmelserna användas vid momsredovisningen. EU-domstolen har dock ansett att VMB-bestämmelserna gäller vid försäljning av resor till alla slags kunder. Detta innebär därför att ett reseföretag som säljer resetjänster till en annan researrangör har rätt att tillämpa VMB på tillhandahållandet även om den svenska momslagen uttrycker att försäljningen ska ske till en resenär.

Skatteverket anser att arrangörsansvar gentemot resenären föreligger för den som antingen säljer resetjänsten eller förmedlar den i eget namn. Det innebär att säljaren/förmedlaren ska ha ingått ett avtal med resenären. Detta innebär normalt att säljaren/förmedlaren har skyldigheter enligt resegarantilagen.

Många gånger anlitar en researrangör en resebyrå för att sälja sina resor. Om resebyrån säljer resan i researrangörens namn är det researrangören som har ansvaret gentemot resenären. Resebyrån ska då inte använda VMB. Resebyrån ska tillämpa de allmänna reglerna för att redovisa moms på sin provision från researrangören. Detta gäller oavsett om resenären betalar resan till resebyrån eller direkt till researrangören.

Vid försäljning av researrangemang kan det vara svårt att fastställa en faktisk marginal för enskilda resor när skattskyldighetens inträder. Skatteverket tillåter därför att ett reseföretag schablonmässigt beräknar vinstmarginalen för en resetjänst till 13 % av resans pris. Procentsatsen är avpassad så att den förutsätts motsvara en genomsnittlig marginal för olika slag av researrangemang. Alternativt kan momsens vid den schablonmässigt bestämda vinstmarginalen på 13 % rent matematiskt beräknas till 2,6 % av resans pris inkl. moms.

# Bilaga 2 – Referat- och notismål från HFD rörande förmedling

Sammanställning av referat- och notismål från HFD åren 1995-2016 rörande förmedling					
År	Kap.	§	Ref-/notnummer/ Mål nr/Övrigt	Beskrivning	Förhandsbesked
2016	3	9	HFD 2016 ref. 6	Transaktioner i form av växling av traditionell valuta till den virtuella valutan bitcoin och omvänt utgör omsättning av tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt för finansieringstjänster. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.	X
2015	3	9	HFD 2015 not 23	Bolaget tillhandahöll andra företag "asset management services" på fastighetsmarknaden (förmögenhetsförvaltning och rådgivning). Bolagets tjänster enlighet med uppdraget i avtalet som tillhandahölls kunden i samband med köp eller försäljning av aktier i fastighetsförvaltande bolag ansågs av HFD utgöra sådan förmedling av aktier som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Detta gäller oavsett om Bolaget enligt förutsättningarna för typfall 1 har kontakt med en fastighetsmäklare för att genomföra sitt uppdrag.	
2015	3	10	HFD 2015 not 33	HFD fastställde förhandsbesked (dnr 28-13/1) enligt vilket ett bolag inte ansågs omsätta sådana tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkring.	X
2015	3	9	HFD 2015 not 34	HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked 2014-06-30, dnr 36-13/I, enligt vilket förmedling av bostadsrätter inte anses som sådan förmedling av andelar som omfattas av undantag från skatteplikt.	X
2015	3	10	HFD 2015 ref. 29	En tjänst som består i att en bank erbjuder sina kunder speciellt framtagna och förmånliga försäkringar och på sin internetsida informerar om hur kunderna på olika sätt kan få kontakt med försäkringsgivaren har ansetts utgöra en från skatteplikt undantagen förmedling av försäkringar. Förhandsbesked angående mervärdesskatt (dnr 7-14/1).	X
2014	3	25	HFD 2014 ref. 1	HFD ansåg att Nolato Cerbo AB:s omsättning av dotterbolagsaktier inte utgjorde en verksamhetsöverlåtelse (3 kap. 25 § ML). Det innebär att omsättningen ingår i bolagets ekonomiska verksamhet, men att den ska undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 9 § första stycket ML, jämfört med motsvarande regel i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet (se SKF-domen p. 52).	
2014	3	9	HFD 2014 ref. 73	Fråga om viss förmedlingsverksamhet utgör från skatteplikt undantagen förmedling av transaktioner rörande betalningar.	X
2013	2	1	HFD 2013 not 27	Gapfee anses utgöra ersättning för tillhandahållande av kapitalförvaltningstjänster. X, som ingick i en momsgrupp, hade avtalat med Y om att tillhandahålla tjänster avseende förvaltning av diskretionära mandat och investeringsfonder. Momsgruppens ansökan om förhandsbesked avsåg de diskretionära mandaten. Ersättning för X:s åtaganden utgick i form av dels en fixed fee som baserades på de förvaltade tillgångarnas värde vid vissa specificerade tidpunkter, dels en performance fee som baserades på tillväxten av det förvaltade kapitalet. Y förband sig att köpa tjänster av X för ett visst minimivärde per år för vilket bolaget fick ersättning i form av minimum fee. Om fixed fee understeg minimum fee hade X rätt att fakturera mellanskillnaden genom en gap fee. HFD fastställde förhandsbeskedet i den del gap fee ansågs utgöra ersättning vid tillhandahållande av kapitalförvaltningstjänster enligt 2 kap. 1 § ML. Avtalet med Y omfattar både diskretionär kapitalförvaltning, som i princip är skattepliktig, och förvaltning av investeringsfonder, som enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML är skattefria. Bolaget har begränsat ansökan om förhandsbesked till att avse endast den diskretionära förvaltningen men har samtidigt angett att Skatterättsnämnden ska besvara de ställda frågorna utifrån den omständigheten att både skattepliktiga och skattefria tjänster tillhandahålls. Bolaget har dock inte på ett tydligt sätt konkretiserat vilka skattefria tjänster som tillhandahålls inom ramen för den diskretionära förvaltningen varför frågan om beskattningsunderlaget avvisades av HFD.	X

2013	3	9	HFD 2013 ref. 32	Tjänster avseende analys och värdering m.m. som tillhandahållits vid förmedling av aktier har ansetts underordnade förmedlingstjänsten	X
2012	3	9	HFD 2012 ref. 56 I	Fråga om den mervärdesskatterättsliga behandlingen av förvärv av fordringar; s.k. oäkta factoring.	
2012	1	3	HFD 2012 ref. 68	Fråga om tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid försäljning av presentkort för annans räkning. 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 HFD utgjorde tjänsten därmed inte en finansieringstjänst enligt 3 kap. 9 § ML.	X
2011	3	9	HFD 2011 not 33	Bolaget har i sin ansökan om förhandsbesked angivit att verksamheten med försäljning av lagerbolag medför att bolaget har utgifter i form av registreringsavgifter och kapitalutgifter samt utgifter för eget arbete. Vid försäljningen av lagerbolagen betingar sig bolaget en ersättning från kunderna. Ersättningen anges vara marknadsmässig och får, såvitt framgår, antas täcka de angivna kostnaderna samt bolagets vinst av verksamheten. Omsättning av tjänster avseende bildande av lagerbolag har ansetts som skattepliktig.	X
2011	3	9	HFD 2011 not 84	Garantigivningstjänster i samband med en aktieemission är undantagna från skatteplikt	
2011	3	9	HFD 2011 not 96	Undanröjande av förhandsbesked avseende 3:9 tjänster	X
2011	3	10	HFD 2011 not 97	Tillhandahållande av försäkringstjänst som tillval vid försäljning av vara.	X
2011	3	9	HFD 2011 ref. 21	En fastighet ska med anlitande av mäklare säljas i bolagsform. Mäklarens förmedling av aktierna i bolaget har undantagits från skatteplikt.	X
2011	3	9	HFD 2011 ref. 38	Ett åtagande att i samband med en aktieemission förvärva aktier som inte tecknats har ansetts utgöra en från skatteplikt undantagen omsättning	
2010	3	10	HFD dom den 8 juni 2011, mål nr 4441-10	HFD ansåg att skatteplikten för tjänster som bolaget enligt förmedlingsavtalen tillhandahöll skulle bedömas mot bakgrund av det åberopade materialet i dess helhet. Tjänsterna kunde då inte anses som försäkringsförmedling enligt 3 kap. 10 § ML. Förhandsbesked avseende mervärdesskatt (dnr 33-09/1).	X
2010	3	9	RÅ 2010 not 25	Tjänster som ett moderbolags utländska dotterbolag tillhandhöll moderbolaget ansågs inte utgöra en skattefri förmedling av en valutaväxlingstjänst. Den part som utförde förmedlingstjänsten av valutaväxlingstjänsten var en handlare och inte dotterbolaget. De med ansökan avsedda tjänsterna utgjorde inte till någon del sådana förmedlingstjänster som omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.	X
2010	3	9	RÅ 2010 not 42	Undantaget för förvaltning av sådan särskild investeringsfond som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML har inte ansetts omfatta förvaltning av investeringar i form av kommanditbolag	X
2010	3	9	RÅ 2010 not 91	Undantaget för förmedling av aktier har ansetts tillämpligt då ett s.k. private equity-bolag förvärvade tjänster från investmentbanker i samband med bolagsförsäljning. Den fråga som ställts till Skatterättsnämnden avsåg om de av bolaget förvärvade tjänsterna omfattas av det i 3 kap. 9 § ML föreskrivna undantaget från skatteplikt för bl.a. förmedling av aktier. I denna del gjorde HFD samma bedömning som nämnden. Förhandsbeskedet bör begränsas till att avse denna fråga.	X
2010	3	9	RÅ 2010 ref. 27	Undantaget för kreditförmedling har inte ansetts omfatta vissa tjänster med anknytning till beviljandet av krediter	X
2010	3	9	RÅ 2010 ref. 56	Målet avsåg även frågan om avdragsrätt då ett moderbolag som är skattskyldig för omsättning av tjänster till dotterbolag, förvärvat konsulttjänster inför bolagets avyttring av aktier i ett dotterbolag och ett intressebolag som tidigare varit dotterbolag. Bolaget har inte medgetts avdrag för ingående moms som hänför sig till sådana tjänster som har direkt och omedelbart samband med avyttringen.	X

2009	6	7	RÅ 2009 not 106	Tillhandahållande av tjänster avseende tågresor utförda av andra operatörer ansågs avse personbefordringstjänster och inte endast bokningstjänster (förhandsbesked I en ansökan om förhandsbesked frågade X AB om mervärdesskatt skulle utgå med 25 procent eller 6 procent på bokningsavgifter vid försäljning av tågbiljetter för tågresa som utfördes av såväl bolaget självt som av en annan operatör (fråga 1) eller i sin helhet av en annan operatör (fråga 2). Huvudfrågan i målet är om bolaget, med avseende på de delar av tågresorna som utförs av andra operatörer, ska anses tillhandahålla tjänster avseende personbefordran (tågresor) eller endast bokningstjänster. Huvudfrågan i målet är således om bolagets tillhandahållanden utgör tjänster avseende personbefordran. Så är fallet, om bolaget antingen säljer sådana tjänster som köpts in från andra tågoperatörer (2 kap. 1 § tredje stycket ML) eller i eget namn förmedlar sådana tjänster för andra tågoperatörers räkning (6 kap. 7 § ML). Regeringsrätten konstaterar därmed att bolaget i både fråga 1 och fråga 2 tillhandahåller tjänster avseende personbefordran men återförvisade frågan till nämnden.	X
2009	3	10	RÅ 2009 not 140	Tjänster enligt ett förvaltningsavtal har inte ansetts utgöra undantagen försäkringsförmedling	X
2009	3	9	RÅ 2009 not 23	Depå-tjänster som tillhandahölls av bank ansågs delvis undantagna från skatteplikt	X
2009	3	10	RÅ 2009 not 80	En underleverantörs tillhandahållande av skaderegleringstjänster till ett försäkringsbolag var en sådan försäkringstjänst som var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. Tjänsterna hade inte samband med försäkringsförmedling. Underleverantören var en licensierad försäkringsmäklare men hade inte förmedlat några försäkringar åt det försäkringsbolag till vilken underleverantören utförde de aktuella skaderegleringarna åt.	X
2009	3	9	RÅ 2009 ref. 49	Ett bolag som bedrev verksamhet i form av portföljförvaltning av värdepapper för kunders räkning har ingått ett samarbetsavtal med en depåhållande bank. Bolaget placera order om köp och försäljning av värdepapper hos banken. Bolaget har ansetts tillhandahålla banken en från skatteplikt undantagen tjänst i form av förmedling av värdepapper.	X
2008	3	10	RÅ 2008 not 40	Frågan om försäkringsbolags förvärv av varor och tjänster i samband med skadereglering omfattas av begreppet försäkringstjänster.	
2008	3	9	RÅ 2008 not 92	Undanröjt förhandsbesked. Fråga huruvida vissa aktiviteter utförda inom ramen för bolagsavtal utgör omsättning alternativt undantagen värdepappersförmedling; enligt förhandsbeskedet ansågs transaktionerna utgöra marknadsföringstjänster och därmed skattepliktiga; förhandsbeskedet undanröjt då det med hänsyn till underlaget inte kunde prövas om transaktionerna, för det fall omsättning skulle anses föreligga kunde omfattas av något undantag från skatteplikt	X
2007	3	10	RÅ 2007 not 133	Undanröjande av förhandsbesked avseende tilläggstjänst i form av reseräkning med avbeställningsskydd var inte försäkringstjänst.	X
2007	3	10	RÅ 2007 not 139	Återbetalning av moms vid skadereglering gäller inte för personbilar och motorcyklar.	
2006	3	9	RÅ 2006 not 188	Förmedling av aktier var skattepliktig företagsöverlåtelse. Konsulttjänster av främst rådgivande karaktär avsedda att leda fram till en överlåtelse av företag ansågs skattepliktiga oavsett om företagsöverlåtelsen slutligen skedde i form av aktie- eller inkrämsöverlåtelse.	X

2006	3	9	RÅ 2006 not 77	Omplacering av PPM-konton är inte undantaget från skatteplikt (en tjänst som innebar att för enskildas räkning, inom ramen för PPM-systemet, ta initiativ till köp och försäljningar av fondandelar)	X
2006	3	10	RÅ 2006 not 90	X Bil AB erbjöd, via sina återförsäljare av Z-bilar, en s.k. märkesförsäkring till kunder. Genom märkesförsäkringen garanteras kunderna bl.a. att reparationer av deras bilar, vid inträffat försäkringsfall, sker på s.k. märkesverkstäder och att endast reservdelar i original används vid dessa reparationer. Detta skapar ett mervärde för kunden vid inköpet av bilen och understödjer därmed återförsäljarna vid försäljningen. Den verksamhet som X Bil AB bedrev enligt det ingivna avtalsutkastet innebar inte att bolaget omsätter sådana försäkringstjänster som avses i 3 kap. 10 § ML.	X
2005	3	10	RÅ 2005 not 115	Tillhandahållande av en fondförsäkring i form av en fondportfölj inte omfattades av undantaget i 3 kap. 10 § ML. Mot en extra årlig avgift kunde en försäkringstagare välja en färdig fondportfölj och uppdrog i och med detta försäkringsbolag att göra de placeringar och omplaceringar som bedömdes lämpliga.	X
2005	3	9	RÅ 2005 not 61	Medverkan vid långivning från annan ansågs inte innefatta från skatteplikt undantagen kreditförmedlingsverksamhet.	X
2005	3	10	RÅ 2005 ref. 80	HFD ansåg att förutsättningarna för prövning av ansökan inte förelåg när omständigheterna var ofullständigt redovisade. Enligt nämndens bedömning utgör X:s telemarketingverksamhet försäkringsförmedling i den mening som avses i direktivet. Något skäl att verksamheten inte skall anses utgöra försäkringsförmedling även vid tillämpningen av 3 kap. 10 § ML föreligger inte och en sådan bedömning får anses vara i överensstämmelse med det sjätte mervärdesskattedirektivet.	X
2004	3	10	RÅ 2004 not 234	HFD har fastställt ett förhandsbesked där Skatterättsnämnden ansett att sökandebolaget inte utförde tjänster som var undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § ML. Sökandebolaget anvisade placeringar respektive omplaceringar av försäkringskapitalet till visst försäkringsbolags värdepappersfonder i enlighet med försäkringstagares fondbytesfullmakt. Undantaget för försäkringstjänster ansågs inte omfatta medverkan vid omplaceringar inom ramen för fondförsäkring.	X
2004	3	9	RÅ 2004 ref. 100	Omsättning av s.k. market maker-tjänster ansågs skattepliktig till mervärdesskatt.	
2003	3	9	RÅ 2003 not 178	Kapitalförvaltningsuppdrag ansågs utgöra endast en tjänst och denna tjänst var inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML	X
2003	3	9	RÅ 2003 not 179	Administration av s.k. nationella fonder ansågs inte undantagen värdepappershandel	X
2003	8	3	RÅ 2003 not 189	Undantaget för värdepappershandel ansågs inte tillämpligt på förmedling av kunder till fondkommissionärsbolag. Tjänster för vilka bolaget erhållit s.k. förmedlingsprovision från fondkommissionärsbolag utgör inte från skattepliktig undantagen värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.	
2003	3	9	RÅ 2003 not 190	Undantaget för värdepappershandel ansågs inte tillämpligt på förmedling av kunder till fondkommissionärsbolag	
2003	3	9	RÅ 2003 not 194	Dotterbolags inkassoverksamhet var inte undantagen. Undantaget för omsättning av bank- och finansieringstjänster ansågs inte omfatta dotterbolags handhavande för annat koncernbolags räkning av fordringar som det senare bolaget övertagit från andra borgenärer	X
2003	6	7	RÅ 2003 not 21	Bolag, som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer, vilka varit undantagna från skatteplikt i mervärdesskatt hänseende, har inte ansetts tillhandahålla några skattepliktiga förmedlingstjänster.	
2003	9a		RÅ 2003 ref 32	Fråga om researrangörs tillhandahållande av enbart plats i flygplan skall anses som en utomlands omsatt transporttjänst eller om en sådan resetjänst som avses i 9 b kap. mervärdesskattelagen. Tvisten i målet gäller om bolaget vid tillhandahållandet av SO- och YSO-biljetter kan anses handla i eget eller annans namn. Den i detta sammanhang väsentligaste skillnaden är att det enligt vad bolaget upplyst är bolaget som är kundens motpart när det gäller SO-biljetter och flygbolaget som är kundens motpart när det gäller YSO-biljetter. HFD fann att detta innebär att bolaget får anses handla i eget namn vid tillhandahållande av SO-biljetter och i annans namn vid tillhandahållande av YSO-biljetter. Detta ställningstagande stöds av EG-domstolens dom i mål C-163/91, Van Ginkel m.fl., (REG 1992 s. I-5723) i vilken - angående rekvisitet att resebyrå skall handla i eget namn - anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn skall tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21). Förhandsbesked angående mervärdesskatt.	X
2003	6	7	RÅ 2003 ref. 39	Då ett galleri i eget namn förmedlade konstverk för upphovsmannens räkning och uppbär likviden ska moms tas ut med 25 % (jfr 6 kap 7 § ML)	X

2003	3	9	RÅ 2003 ref. 72	Undantaget från mervärdesskatteplikt för värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet omfattar inte mottagande och vidarebefordran av order till fondkommissionärer mot ersättning [s.k. courtagedelning]	
2003	3	9	RÅ 2003 ref. 94	Ett bolag som bedriver värdepappersrörelse har i samband med nyemission i ett annat bolag åtagit sig att teckna sig för eller förmedla aktier som eventuellt inte blivit sålda vid emissionen; den s.k. garantiprovision som bolaget därvid erhållit har inte ansetts utgöra en från skatteplikt till mervärdesskatt undantagen omsättning.	
2002	6	7	RÅ 2002 ref. 113	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. (Jfr RÅ 2003 not 21)	
2001	3	9	RÅ 2001 not 23	Fråga om corporate finance; tjänster avseende börsintroduktion av aktiebolag ansågs utgöra förmedling av aktier undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 §	X
1999	3	9	RÅ 1999 not 46	Tillhandahållande av betalningsförmedling (uppdragsfakturerings) är undantagen från skatteplikt. Skatterättsnämnden fann att Bankgirocentralen tillhandahöll giroanslutna banker tjänster som innefattade transfereringar av penningmedel mellan betalare och mottagare av vilka båda eller en av dem hade bankkonto som genom bankgironummer eller på annat sätt var anslutet till bankgirosystemet. Sådana överföringar och service i form av registerutdrag och betalningsunderrättelser m.m. som tillhandahölls i anslutning härtill var enligt nämndens mening att hänföra till sådana betalningsförmedlingar som utgör banktjänster enligt 3 kap. 9 § ML. Samtliga utförda tjänster hänfördes hit med undantag för tjänster som hänfördes till begreppet "Uppdragsfakturerings". Sådan tjänst innebär framställning av bankens fakturor till dess bangirokunder för deras nyttjande av giroprodukterna. Skatterättsnämnden fann att dessa tjänster framstod som en från själva betalningsförmedlingen klart åtskild prestation som inte kunde anses som ett underordnad led till denna och vars omsättning därför inte var undantagen från skatteplikt. HFD fastställde förhandsbeskedet.	X
1998	3	9	RÅ 1998 not 111	Kreditgivning av sparbank och kreditmarknadsbolag är undantagen från skatteplikt. HFD fann att de tjänster som banken utför för S:s räkning och som avslutas med att ett kreditbeslut fattas avser kreditförmedling och att omsättning av dessa tjänster därför är undantagen från skatteplikt. Även bankens utbetalning av beviljat kreditbelopp får anses utgöra omsättning av en tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § första stycket ML. HFD ansåg vidare att bankens tjänster vid omsättning och övertagande av krediter för vilka S. är kreditgivare utgör kreditförmedling.	X
1998	3	9	RÅ 1998 not 249	Undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel är inte tillämpligt på värdepappershandel åt andra koncernbolag. Enligt ansöknings och det ingivna avtalsutkastet skall X AB förvalta en del av det aktuella koncernbolagets kapital genom att verkställa köp och försäljningar av i Sverige utgivna penning- och kapitalmarknadsinstrument samt derivatinstrument i form av bl.a. terminer och optioner avseende nämnda instrument. Bolaget skall efter bästa förmåga för koncernbolagets räkning ombesörja ny- och omplaceringar av kapitalet. Portföljen av instrument skall vid var tid ha en genomsnittlig löptid som inte får överstiga fyra år. Det skall också löpande bl.a. lämna information om förhållanden eller händelser som i väsentlig mån kan komma att påverka avkastningen av det förvaltade kapitalet eller koncernbolagets placeringstrategi. - Enligt nämndens mening är den tjänst som bolaget skall tillhandahålla koncernbolaget i allt väsentligt av samma slag som en sådan tjänst som bedömdes i RÅ 1993 not 71, dvs. en analys- och rådgivningstjänst. Tjänsten är till sin karaktär av samma slag som de förvaltningstjänster som enligt ovannämnda förarbetsuttalande utgör notariatverksamhet. Detta utesluter inte att det i verksamheten kan finnas inslag som utgör värdepappershandel och som i mervärdesskattehänseende därför är att betrakta som finansiella tjänster. Dessa framstår emellertid som underordnade led i tillhandahållandet av den avtalade förvaltningstjänsten. Den tjänst som bolaget tillhandahåller i verksamheten bör därför i sin helhet anses skattepliktig, jfr RÅ 1996 not 243. Det förhållandet att bolaget betingar sig ersättning genom "courtage" (fråga 2) eller handlar i eget namn för koncernbolagets räkning (fråga 3) medför inte annan bedömning.	X

1997	3	10	RÅ 1997 ref.42	Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200) för omsättning av försäkringstjänster har inte ansetts omfatta ett försäkringsbolags åtagande att sköta ett annat försäkringsbolags verksamhet. Skandia Liv	X
1996	3	9	RÅ 1996 not 243	Tillhandahållande var inte undantagen kreditförmedling även om vissa underordnade led var att anse som undantagna från skatteplikt	X
1996	3	9	RÅ 1996 not 84	HB:s verksamhet som bestod av att förmedla eller anvisa köpare av aktier som var under tvångsinlösen var skattepliktigt	X
1995	6	7	RÅ 1995 not 16	Skattskyldigheten vid s.k. oäkta kommissionärsförhållande. Kommittentföretaget är skattskyldig för tiden intill den 1 juli 1994 och kommissionärsföretaget är skattskyldigt för tiden därefter.	X



# Bilaga 3 – Sammanfattning av rättsfall rörande 6 kap. 7 § ML

Bilaga 3 - Sammanfattning av rättsfall rörande 6 kap. 7 § ML					
År	Kap.	§	Ref-/notnummer	Källa	Vad
2013	6	7	6249-11, 6253-11, 6254-6258-11, 6259-6263-11	KR Stockholm	En resebyrå ansågs inte ha varit kundernas avtalspart vad gäller själva persontransport- respektive hotelltjänsterna och inte heller för att bolaget vid transaktionerna agerat självständigt gentemot dess leverantörer på sådant sätt att det ska anses ha sålt alternativt förmedlat persontransport- och hotelltjänster i eget namn. Dessa tjänster ansågs istället ha förmedlats av bolaget i leverantörernas namn och för dessas räkning. Bolagets aktuella verksamhet var snarare ett självständigt tillhandahållande av rena servicetjänster i form av administration och utförande av persontransport- och hotellbokningar (momspliktiga tjänster (25 %)).
2012	6	7	2741-2743-10	KR Sundsvall	Bolaget utvecklade och sålde elektroniska spel - applikationer (appar) - främst för iPhone. Spelen distribueras av Apple/iTunes i Luxemburg genom deras hemsida och Appstores. Spelen laddas ned av kunderna som var privatpersoner inom EU. Apple/iTunes fick en provision på 30 procent av priset och resten gick till bolaget. Enligt KR visade avtalen att applikationen tillhandahålls slutanvändaren via Appstores. Slut användaren vänder sig till Apple/iTunes för avtal, betalning och leverans av applikationen. Därmed är det klarlagt att Apple/iTunes deltar i ett tillhandahållande av en tjänst. Dessutom agerar Apple/iTunes för bolagets räkning, eftersom avtalen visar att det fått i uppdrag att agera i ekonomisk mening för bolagets räkning som också står den ekonomiska risken. KR ansåg att Apple/iTunes har ställt sig i förgrunden på ett sådant sätt att slutanvändaren måste uppfatta det som sin avtalsrättsliga motpart. Även om utvecklaren behåller ett garanti- och produktansvar så är dessa tjänster underordnade för slutanvändaren som i första hand efterfrågar en leverans av applikationen. Apple/iTunes är den motpart som avtalet om leverans av applikationen ingåtts med. Att själva slutanvändaravtalet endast ingås mellan bolaget och slutanvändaren ledde inte till annan bedömning. Slutsatsen blev att Apple/iTunes agerar i eget namn och samtliga rekvisit i artikel 28 mervärdesskattedirektivet var uppfyllda. Bolagets omsättning har därmed skett till Apple/iTunes som är en näringsidkare i ett annat EU-land. Omsättningen har därför skett utomlands och moms ska inte ske i Sverige.
2012	6	7	202-11	FR Luleå	Försäkringstjänst anses underordnad den huvudsakliga tjänsten avseende biluthyrning. Bolaget hyrde ut bilar och erbjöd kunden att, på samma avtal, teckna försäkring för till exempel självriskreducering. På fakturan angavs finstilt att försäkringen levereras av ett externt försäkringsföretag. Försäkringen marknadsfördes som biluthyrningsbolagets egen försäkring och bolaget sköter kontakterna vid försäkringsfall. FR ansåg att kunderna uppfattat att de tecknat avtal för uthyrning och försäkring med ett enda rättssubjekt, det vill säga bolaget. Dessutom följer av kammarrättsrättspraxis att försäkringstjänsten är underordnad biluthyrningen. En av tre nämndemän var skiljaktig och ansåg att bolaget bara tillhandahållit biluthyrning.
2012	6	7	2714-2717-11	KR Sundsvall	Resebyrå ansågs tillhandahålla konsulttjänster (25 %), inte hotell- eller persontransporttjänster. Resebyran skulle enligt avtalet med landstinget boka hotell- och persontransporttjänster samt utföra andra åtagande närmast av administrativ karaktär. Enligt KR framstod respektive hotell- och transportbolag som landstingets avtalspart. Det har inte framkommit att bolaget sålt tjänster som köpts in från andra leverantörer eller i eget namn förmedlat sådana tjänster. KR ansåg i övriga mål, som gäller bland annat återförsäljaravtal med Tågkompaniet och agentavtal med SJ, att resebyråerna inte för egen räkning köpt in hotell- och transporttjänster som sålts vidare eller i eget namn förmedlat sådana tjänster för annans räkning. Beskattning ska därför ske med 25 % enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § första stycket ML.

2010	6	7	4469-4472-09	KR Göteborg	God tro saknar betydelse för fakturor när det inte finns mervärdesskattepliktiga transaktioner mellan parterna. Bolaget bedriver partihandel med frukt och grönsaker. Enligt Skatteverket har bolaget tillsammans med andra bolag konstruerat ett upplägg i syfte att hjälpa odlare att sälja grönsaker svart. KR ansåg det utrett att de näringsidkare som i fakturorna anges som leverantörer varken har sålt eller förmedlat grönsaker till bolaget. I den mån det över huvud taget funnits en avtalsrelation mellan bolaget och de näringsidkare som angetts som leverantörer har den endast inneburit att näringsidkarna fått betalning för den verkliga leverantörens räkning. För bolagets rätt till avdrag saknade det enligt KR betydelse om bolaget varit medvetet om att varorna inte levererats av den som angetts på fakturan eller om bolaget kontrollerat vem det faktiskt gjort affärer med. Bolaget har inte rätt till avdrag för ingående moms på fakturorna
2009	6	7	RÅ 2009 not 106	HFD	Bokningsavgift vid försäljning av tågresor anses vara tillhandahållande av tjänst avseende personbefordran (jfr även HFD 4487-10)
2007	6	7	2895--2898-06	KR Sthlm	KR ansåg att fotbollsklubben X inte gjort sannolikt att X, själv eller genom förmedling av annan i X namn och för dess räkning, omsatt rättigheterna till det tyska bolaget ISPR. X omsättning av rättigheterna var därför gjord inom landet och X var skyldigt till moms för omsättningen. Frågan är då vilkens skattesats som är tillämplig. KR ansåg att eftersom idrottarens prestationer inte får upphovsrättsrätligt skydd eftersom idrottare inte anses framföra verk skulle moms ska tas ut med 25 procent.
2004	6	7	3147-3148-2002	KR Sthlm	Tjänster som vidaredebiterats ansågs inte hänförliga till förvärv i verksamhet som medför skattskyldighet. Domstolarna ansåg att omständigheterna, bl.a. att bolaget bokfört de aktuella kostnaderna på ett avräkningskonto samt vidaredebiterat tjänsterna utan prispåslag, gjorde att det inte kunde vara fråga om "skattepliktig omsättning av tjänster i bolagets verksamhet". Den ingående momsen var alltså inte hänförlig till förvärv "i verksamhet som medförde skattskyldighet" enligt ML. Avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § ML var därför utesluten. Något sådant uppdragsförhållande mellan bolaget och moderbolaget som avses i 6 kap. 7 § ML förelåg inte heller, varför avdragsrätt enligt denna bestämmelse inte heller var aktuell.
2003	6	7	RÅ 2003 ref. 21	HFD	Utländskt publikationsbolag som sålt prenumerationer på från skatteplikt undantagna utländska periodiska publikationer ansågs inte ha tillhandahållit några skattepliktiga förmedlingstjänster. 8 § första stycket 10 lagen (1968:430) om mervärdesskatt; 2 § anvisningarna punkt 3 lagen (1968:430) om mervärdesskatt - jfr 6:7 ML
2003	6	7	RÅ 2003 ref. 39	HFD	Då ett galleri i eget namn förmedlade konstverk för upphovsmannens räkning och uppbär likviden ska moms tas ut med 25 % (jfr 6 kap 7 § ML)
2002	6	7	RÅ 2002 ref. 113	HFD	Bolag, som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer, vilka varit undantagna från skatteplikt i mervärdesskatt hänseende, har inte ansetts tillhandahålla några skattepliktiga förmedlingstjänster. "Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis kan vidare utläsas att det, för att någon ska anses ha handlat i eget namn, ska föreligga en viss grad av självständighet i förhållande till dess leverantör av tjänsten ifråga (se bl.a. RÅ 2002 ref. 113)." 7 § och 8 § första stycket 9 och 10 lagen (1968:430) om mervärdesskatt; 2 § anvisningarna punkt 3 lagen (1968:430) om mervärdesskatt - jfr 6:7 ML
2002	6	7	2911-1999	KR Göteborg	Byggombud får ej momsavdrag. Ett bolag behövde göra en ombyggnad och anlätade ett byggombud som i sin tur anlätade NCC Bygg AB att göra själva ombyggnaden. NCC skulle ställa faktura till ombudet, men beställarbolaget var betalningsansvarigt. Ombudet skötte byggadministrationen och vidarefakturerade utan pålägg, beställaren via ett klientmedelskonto. Beställaren betalade till klientmedelskontot och ombudet betalade till NCC från klientmedelskontot. KR ansåg att ombudet inte kan anses ha förmedlat varor och tjänster i den mening som avses i 6 kap. 7 § ML, trots att inköpen från NCC gjorts i eget namn. Inte heller har de från NCC inköpta varorna och tjänsterna använts eller förbrukats i ombudets verksamhet (se 8 kap. 13 § ML). Ombudet vägras därför avdrag för ingående moms på inköpen (redovisningsperiod augusti 1996).
2002	6	7	4635--4636-2000	KR Sthlm	Ingen moms på provision till reklamförmedlare. Sandrew Metronome AB sålde bioreklamtid med hjälp av externa reklamförmedlare. Sandrews fakturerade förmedlarna för reklamtiden och drog av förmedlarens provision. Momsen beräknades sedan på nettobeloppet. KR ansåg att förmedlarna handlat i eget namn och att Sandrews därför rätteligen debiterat moms på nettobeloppet.
1995	6	7	RÅ 1995 not. 16	HFD	Skattskyldigheten vid s.k. oäkta kommissionärsförhållande. Kommittentföretaget är skattskyldigt för tiden intill den 1 juli 1994 och kommissionärsföretaget är skattskyldigt för tiden därefter.

---

# Referenslista<sup>81</sup>

## EU

Rådets direktiv 86/653/EEG av den 18 december om samordning av medlemsstaternas lagar rörande självständiga handelsagenter

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (konsoliderat)

Genomförandeförordningen (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster

EU kommissionen, Modernising VAT for e-commerce: Question and Answer, EU-kommissionens MEMO/16/3746, den 5 december 2017

EU kommissionen, Questions and Answers on VAT reform in the EU, EU-kommissionens MEMO/17/3444, den 4 oktober 2017

Europeiska kommissionen, Generaldirektoratet för skatter och tullar, Indirekta skatter och skatteförvaltning, Mervärdesskatt, Förklarande anmärkningar om de ändringar av EU:s mervärdesskattebestämmelser om platsen för tillhandahållande av telekommunikationstjänster, sändningstjänster och elektroniska tjänster som träder i kraft 2015 (nedan benämnt förklarande anmärkningar om elektroniska tjänster m.m.). Offentliggjorda den 3 april 2014 Value Added Tax Committee (article 398 of the Directive 2006/112/EC): Working paper No 814, Question concerning the application of EU VAT provision, Subject: Treatment of online supplies made by a travel agent to final consumers

Value Added Tax Committee (article 398 of the Directive 2006/112/EC): Working paper No 906, New legislation – matters concerning the implementation of recently adopted EU VAT provisions

Value Added Tax Committee (article 398 of the Directive 2006/112/EC): Working paper No 909 final – Minutes 107<sup>th</sup> Meeting, 8 July 2016

Value Added Tax Committee (Article 398 of Directive 2006/112/EC) Working Paper No 923, Subject: Possible VAT implications of Transfer Pricing, Brussels, 28 February 2017

Value Added Tax Committee guidelines from the 97<sup>th</sup> meeting of 7<sup>th</sup> September 2012

Value Added Tax Committee (article 398 of the Directive 2006/112/EC): Guidelines resulting from the 107<sup>th</sup> meeting of 8 July 2016, Document D – taxud.c.1(2017)1402399-914 (1/2) New legislation – matters concerning the implementation of recently adopted EU VAT provisions.

VAT Expert Group, Veg No 28 Option 1B - Sub-Groups report - Consignment stock, 7<sup>th</sup> meeting, 6 February 2014, taxud.c.1(2014)27553, EN, Brussels, 9 January 2014

VAT Expert Group, VEG REV2 nr 71, Draft paper on topic for discussion: Possible VAT implications of Transfer Pricing, Brussels, 18 April 2018

Dom C-163/91 van Ginkel

Dom C-235/00, CSC Financial Services Ltd (CSC)

Dom C-464/10 Henfling m.fl.

---

<sup>81</sup> Referenslistan omfattar enbart det som refereras till löpande i rapporten. Den återger inte samtliga källor som är strukturerade i bilagor eller tabeller.

---

## **Sverige**

Lagen (1991: 351) om handelsagentur

Mervärdesskattelagen (1994:200)

Inkomstskattelagen (1999:1229)

Kommissionslagen (2009:865)

Prop. 1993/94:99

Prop. 1995/96:58 EG:s andra förenklingsdirektiv och den svenska mervärdesbeskattningen

Prop. 2013/14:224 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tvsändningar och elektroniska tjänster

SOU 2016:56, Ny Paketreselag, Delbetänkande av paketreseutredningen, 2016

SOU 2017:26, Delningsekonomi På användarnas villkor

Kommittédirektiv (Dir. 2015:69) Genomförande av nytt EU-direktiv om paketresor och översyn av resegarantisystemet, 25 juni 2015

Kommittédirektiv (Dir. 2016:58), Översyn av mervärdesskattelagstiftningen, 22 juni 2016

RÅ 1995 not. 16

RÅ 2002 ref. 113

RÅ 2010 not. 25

HFD mål nr. 4487-10

HFD 2015 ref. 29

Skatterättsnämndens förhandsbesked, dnr 23-13/I

## **OECD**

OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD, 5 oktober 2015

OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Public Discussion Draft BEPS ACTION 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments 4 July - 5 September 2016

OECD, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), BEPS Action 7, Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments Part I 8 September 2016

## **Doktrin**

Henkow, O., Financial Activities in European VAT: a theoretical and legal research of the European VAT system and the actual and preferred treatment of financial activities, Department of Business Law, Lund University, 2007

Ramberg, C., Civilrätt, 24. Utgåva, Liber, 1 januari 2016, ISBN 978-91-47-11260-9 (Karnov nätupplaga läst: 2017-06-26)

Rendahl, P., Momsrapport: Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller en företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet, Svenskt Näringsliv och Göteborgs Universitet, April 2015

## Skatteverket

Skatteverket, Vägledning, Mervärdesskatt, 2017

Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt, 2013

Skatteverkets ställningstaganden, Mervärdesskatt för egenanställningsföretag, dnr: 131 486675-16/111

Skatteverkets ställningstagande, Betaltjänster och förmedling av sådana tjänster, mervärdesskatt, 2017-01-24, dnr: 131 32881-17/111

Skatteverkets ställningstagande, Försäljning av elektroniska tjänster via marknadsplatser och andra förmedlare på Internet, mervärdesskatt, 2014-02-04, dnr: 131 664810-14/111

Skatteverket, regleringsbrevsuppdrag slutrapport, ”Delningsekonomi, kartläggning och analys av delningsekonomin påverkan på skattesystemet”, dnr 131 129 651-16/113, 2016-10-31

Skatteverket, Köra personer mot betalning i privat bil, hemsida läst 2017-04-06:  
[http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/koraper\\_sonermotbetalningiprivatbil.4.361dc8c15312eff6fd813b.html](http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/koraper_sonermotbetalningiprivatbil.4.361dc8c15312eff6fd813b.html)

Skatteverket, MOSS – redovisning av moms på elektroniska tjänster,  
<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/deklareraochbetalamoms/mossredovisningavmomspaelektroniskatjanster.4.3aa8c78a1466c5845876a05.html?q=MOSS>

Skatteverket, Privat, Skatter, Arbete och inkomst, Inkomster, Delningsekonomi, hemsida läst 2017-06-14:  
<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi.4.361dc8c15312eff6fd46d7.html>

Skatteverket, Sälja måltider från din privatbostad, hemsida läst 2017-06-19:  
[https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/saljam\\_altiderfrandinprivatbostad.4.361dc8c15312eff6fde21d.html](https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/saljam_altiderfrandinprivatbostad.4.361dc8c15312eff6fde21d.html)

## Övrigt

Deloitte, Insights - VAT and possible implications transfer pricing rules OECD: an update, 7 April 2017, hemsida läst 2017-07-28, <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/tax/articles/vat-and-possible-implications-transfer-pricing-rules-oecd-an-update.html>

Egenanställningsföretagens branschorganisationens hemsida  
<http://www.egenanstallning.org/index/considerstart>

DI, Hundratals svenska Uber-förare åker dit i skattegranskning, av Sven Carlsson, fredag 19 augusti 2016 kl. 06:30,

HMRC, VAT Notice 700: the VAT guide

International VAT Monitor, Christian Amand, The Place of Supply of Admission to Scientific and Educational Events within the European Union, July/August 2015

International Tax Review, Anjana Haines, Uber faces big VAT bill if tax campaign wins in UK court, 30 March 2017, (nätupplagan läst 2017-04-03)

Nationalencyklopedin (NE) – Rättsväsen, Författare: Ulf Arvidsson, Anders Stening och Michael Bogdan, (nätupplagan läst 2017-05-15)

PwC bloggen Tax matters, BEPS – Nya förslag gällande definitionen av fast driftställe, Anna Berglund, 30 oktober 2015

---

SKAT, hemsida avseende förmedlingstjänster, hemsida läst 2017-06-12:  
<http://skat.dk/SKAT.aspx?oID=1946924>

Stockholms universitet, Juridiska institutionen, Civil law vs. Common law - En studie av det svenska rättssystemet genom en analys av domarens roll inom civilprocessen under 2000-talet, Nicolina Persson, Examensarbete i Allmän rättslära, 30 hp, Höstterminen 2013

Wikipedia, avsnitten "Civil law" och "Common law", hemsida läst 2017-05-15:  
[https://sv.wikipedia.org/wiki/Civil\\_law](https://sv.wikipedia.org/wiki/Civil_law)