

BILAGAMål nr
1863-24**Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF angående tolkningen av artikel 132.1 f i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)****Inledning**

1. Högsta förvaltningsdomstolen önskar genom förhandsavgörande få klarhet i hur mervärdesskattedirektivets bestämmelse om undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster inom fristående grupper ska tolkas. Närmare bestämt vill domstolen få klarlagt vad som avses med att de tjänster som tillhandahålls ska vara direkt nödvändiga för att bedriva sådan verksamhet som kvalificerar för undantag från skatteplikt. Domstolen önskar vidare få svar på vad som krävs för att det, när det ska avgöras om ett beviljande av undantag kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen, ska kunna konstateras att den fristående gruppen är garanterad att behålla medlemmarna i gruppen som kunder oavsett om tjänsterna är skattepliktiga eller inte. Frågorna har uppkommit i ett mål som gäller ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden.

Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser

2. I artikel 132 i mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Enligt punkt 1 f ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta transaktioner som består i tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om

BILAGAMål nr
1863-24

grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3. I 10 kap. 19 § första stycket mervärdesskattelagen (2023:200) anges att från skatteplikt undantas tillhandahållanden av tjänster inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om (1) gruppens eller personernas verksamhet i övrigt antingen omfattas av undantag från skatteplikt eller är en sådan verksamhet för vilken de inte är en beskattningsbar person, (2) tjänsterna är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, och (3) ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande. Enligt andra stycket gäller första stycket under förutsättning att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Omständigheterna i målet

4. Målet gäller den ideella föreningen Studieförbundet Vuxenskolan Riksorganisationen, som är centralt samordningsorgan inom organisationen Studieförbundet Vuxenskolan. Till organisationen hör också tre regionförbund och 28 lokalavdelningar, som även de är ideella föreningar.
5. Organisationen bedriver till övervägande del verksamhet inom folkbildning. Denna verksamhet är till största delen finansierad via statsbidrag och är undantagen från skatteplikt alternativt utgör en verksamhet för vilken föreningarna inte är beskattningsbara personer. I mindre utsträckning tillhandahåller tio lokalavdelningar dock även skattepliktiga uppdragsutbildningar.

BILAGAMål nr
1863-24

6. Riksorganisationen tillhandahåller tjänster till lokalavdelningarna inom områdena redovisning, löneadministration, personalfrågor och IT. Riksorganisationen ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och frågade om tillhandahållandena omfattas av undantaget från skatteplikt för tjänster inom fristående grupper. Riksorganisationen ville även veta om svaret på frågan påverkades av att det inte går att utesluta att vissa lokalavdelningar använder tjänsterna för mervärdesskattepliktig verksamhet och hur det i så fall påverkar svaret för övriga lokalavdelningar. I ansökan angavs att ersättningen för tjänsterna motsvarar respektive enhets andel av de gemensamma kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna.
7. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandena inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Enligt nämnden kan endast sådana tjänster som är specifika för den skattebefriade verksamheten omfattas. Tjänster av mer allmän karaktär ansågs därmed falla utanför bestämmelsens tillämpningsområde. Nämnden uttalade också att det som utgångspunkt kan antas att det finns en reell risk för snedvridning av konkurrensen om allmänna tjänster undantas från skatteplikt.
8. En minoritet i Skatterättsnämnden ansåg dock att undantaget är tillämpligt i detta fall. Enligt minoriteten kan en strikt tolkning av undantaget leda till att en tillämpning av detta omöjliggörs. Minoriteten hänvisade också till att flera medlemsstater tillämpar undantaget mer generöst än vad som är fallet i Sverige.
9. Skatterättsnämndens förhandsbesked har överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen av både Skatteverket och riksorganisationen. Skatteverket yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas. Riksorganisationen yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att tillhandahållandena av de aktuella tjänsterna omfattas av undantaget från skatteplikt.

BILAGAMål nr
1863-24**Parternas ståndpunkter***Skatteverket*

10. Skatteverket anför följande.
11. De interna tjänsterna ska vara direkt nödvändiga för verksamheten av allmänintresse för att kunna omfattas av undantaget. Det innebär att undantaget endast kan tillämpas i fråga om tjänster som har en direkt anknytning till och är specifika för verksamheten av allmänintresse. För att så ska vara fallet krävs att tjänsterna har ett funktionellt och materiellt samband med den verksamheten.
12. De nu aktuella tjänsterna är av mer generell karaktär. Tjänsterna är alltså av sådant slag som efterfrågas även av andra företag som är verksamma inom andra branscher. Kravet att tjänsterna ska vara direkt nödvändiga för verksamheten är därmed inte uppfyllt. Dessutom skulle det medföra en verklig risk för snedvridning av konkurrensen om tjänster av generell karaktär undantogs från skatteplikt.

Studieförbundet Vuxenskolan Riksorganisationen

13. Riksorganisationen anför följande.
14. De aktuella tjänsterna är en grundförutsättning för att lokalavdelningarna ska kunna bedriva sin allmännyttiga folkbildningsverksamhet. Gemensamt för tjänsterna är att det såväl organisatoriskt som kostnadsmässigt blir mer effektivt att förlägga dessa centralt till riksorganisationen. Även om det i teorin hade varit möjligt att anlita en extern leverantör så hade det medfört betydande kostnadsökningar. En extern leverantör hade sannolikt inte heller kunnat leverera tjänsterna med samma höga kvalitet som riksorganisationen eftersom

BILAGAMål nr
1863-24

det inte finns några externa leverantörer som besitter samma specialistkompetens avseende den folkbildningsverksamhet som medlemmarna bedriver. Tjänsterna får därmed anses vara direkt nödvändiga för att bedriva den allmännyttiga verksamheten.

15. Av EU-domstolens praxis framgår att för att undantaget ska kunna nekas på den grunden att det kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen krävs att det är just den omständigheten att tjänsterna undantas från skatteplikt som riskerar att leda till sådan snedvridning. Eftersom riksorganisationen är garanterad att behålla medlemmarna som kunder oberoende av om tjänsterna undantas från skatteplikt leder en tillämpning av undantaget inte till konkurrensnedvridning i detta fall.
16. En restriktiv tillämpning av undantaget skulle medföra att det förlorar sin effekt, vilket skulle stå i strid med syftet att undantaget ska kompensera för den konkurrensnackdel som små företag har i förhållande till större konkurrenter. Det kan också noteras att det danska Skatterådet i bindande förhandsbesked har ansett att tjänster som tillhandahållits inom en fristående grupp var direkt nödvändiga för den aktuella verksamheten samt att det inte förelåg risk för konkurrensnedvridning trots att tjänsterna var av generell karaktär och i princip hade kunnat förvärfvas från externa leverantörer (se SKM2023.112.SR).

Behovet av förhandsavgörande*Inledning*

17. Av de uppgifter som har lämnats i ansökan om förhandsbesked framgår att riksorganisationen och övriga föreningar i organisationen tillsammans utgör en sådan fristående grupp av juridiska personer som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Vidare framgår att gruppen bedriver en sådan

BILAGAMål nr
1863-24

verksamhet av allmänintresse som i sig omfattas av bestämmelsen och att medlemmarna ersätter tjänsterna med ett belopp som motsvarar deras andel av gemensamma utgifter. Det som återstår att bedöma är därmed om de aktuella tjänsterna kan anses vara direkt nödvändiga för att bedriva den allmännyttiga verksamheten samt om ett beviljande av undantag från skatteplikt kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

18. Det som utmärker de aktuella tjänsterna är att de är av mer generell natur inom områdena redovisning, löneadministration, personalfrågor och IT. Det är alltså fråga om tjänster som även företag inom andra branscher har behov av och där det finns andra tänkbara tillhandahållare på marknaden.

EU-domstolens tidigare praxis

19. Av EU-domstolens praxis framgår att mervärdesskattedirektivets bestämmelser om undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt. Tolkningen får dock inte bli så restriktiv att undantagen förlorar sin effekt (se t.ex. Infohos, C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 30 och där gjorda hänvisningar). Domstolen har vidare uttalat att bestämmelsen om undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster inom fristående grupper syftar till att undvika att en person som erbjuder vissa tjänster ska vara tvungen att betala mervärdesskatt även då personen sett sig föranlåten att samarbeta med andra verksamhetsutövare genom en gemensam organisation som tar på sig vissa uppgifter som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna. Syftet är således att i dessa situationer undvika de merkostnader som följer om mervärdesskatt tas ut (Infohos, punkterna 36 och 37 med hänvisningar).
20. EU-domstolen har inte gett någon närmare vägledning beträffande hur kravet på att tjänsterna ska vara direkt nödvändiga för den allmännyttiga verksamheten ska tolkas. När det gäller konkurrensrekvisitet har domstolen i

BILAGAMål nr
1863-24

Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621) uttalat att undantaget från skatteplikt ska nekas om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen (punkt 64). Om gruppen är garanterad att behålla medlemmarna som kunder oberoende av om skatteplikt eller undantag från skatteplikt föreligger kan det dock inte anses vara undantaget som utestänger oberoende aktörer från marknaden (punkt 59).

Kravet på att tjänsterna ska vara direkt nödvändiga

21. Det saknas alltså praxis från EU-domstolen som klargör om kravet på att tjänsterna ska vara direkt nödvändiga för den allmännyttiga verksamheten utestänger tjänster av mer generell natur, såsom tjänster avseende löneadministration och IT, från undantaget från skatteplikt.
22. EU-kommissionen har i arbetspapper nummer 856 (taxud.c.1(2015)2162037) gett uttryck för sin syn på detta. I dokumentet anges att med direkt nödvändiga tjänster avses tjänster som specifikt hänför sig till den allmännyttiga verksamheten och som är oundgänglig för denna. Tjänster av mer generell natur, såsom städtjänster, övervakningstjänster eller tjänster som avser juridisk och finansiell rådgivning, anses inte omfattas av undantaget eftersom de inte har ett direkt samband med denna verksamhet.
23. Den aktuella bestämmelsen kan alltså – som kommissionen, Skatteverket och Skatterättsnämnden anser – tolkas på så sätt att endast sådana tjänster som är specifika för den allmännyttiga verksamheten kan komma i fråga för undantag från skatteplikt. Tjänster av mer generellt slag skulle då anses sakna ett sådant samband med verksamheten av allmänintresse som krävs för att de ska kunna betraktas som direkt nödvändiga för denna verksamhet.

BILAGAMål nr
1863-24

24. Denna tolkning kan sägas ha stöd i direktivbestämmelsens ordalydelse på så sätt att ordet ”direkt” ges ett meningsinnehåll, och att det därmed inte räcker att en tjänst mer allmänt är nödvändig för att bedriva den aktuella verksamheten. För denna tolkning talar också att tjänster av mer generell slag kan komma till nytta även i en verksamhet hos förvärvaren som inte utgör en sådan allmännyttig verksamhet som avses i bestämmelsen. En restriktiv tolkning bidrar alltså till att säkerställa att den förmånliga skattebehandlingen inte utsträcks till att omfatta tjänster som inte uteslutande används i verksamheten av allmänintresse.
25. Ett alternativt synsätt är att – som riksorganisationen och Skatterättsnämndens minoritet anser – även tjänster av mer generell natur kan vara oundgängliga för en sådan verksamhet som direktivbestämmelsen tar sikte på och därför kan betraktas som direkt nödvändiga i bestämmelsens mening. Ett argument för denna tolkning är att det många gånger får ses som otänkbart att verksamheten skulle gå att bedriva utan tillgång till exempelvis löneadministration och IT-tjänster.
26. Det går också att hävda att en mer generös tolkning i nu aktuellt avseende ligger i linje med bestämmelsens syfte. Genom bestämmelsen möjliggörs för organisationer som bedriver allmännyttig verksamhet att samverka utan att detta leder till merkostnader på grund av att mervärdesskatt måste tas ut på tjänster som tillhandahålls mellan de samverkande enheterna. Det kan hävdas att önskemålet att undvika den merkostnaden gör sig gällande på samma sätt oavsett om de tjänster som tillhandahålls är av mer generell natur eller är specifika för den allmännyttiga verksamheten, så länge tjänsterna faktiskt är nödvändiga för att bedriva denna verksamhet.

BILAGAMål nr
1863-24

27. Det finns således argument för båda de nämnda tolkningarna och det finns enligt Högsta förvaltningsdomstolen därför ett behov av förhandsavgörande från EU-domstolen när det gäller vilken av tolkningarna som är den riktiga.
28. Högsta förvaltningsdomstolen noterar att spanska Tribunal Superior de Justicia de Cataluña har begärt förhandsavgörande i ett mål som påminner om det nu aktuella (*Agrupació de Neteja Sanitaria, C-379/24*). Såvitt framgår av den spanska domstolens begäran om förhandsavgörande tycks dock tjänsten i det målet i relativt stor utsträckning vara anpassad för den ifrågavarande typen av verksamhet. I den spanska domstolens första fråga beskrivs tjänsten nämligen som ”egenartad, teknisk och komplex sett till organisation och utformning”. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan det inte uteslutas att dessa egenskaper har betydelse för prövningen av om tjänsten kan anses vara direkt nödvändig för den allmännyttiga verksamheten. Det framstår mot den bakgrunden inte som självklart att Högsta förvaltningsdomstolens frågeställning i nu aktuell del kommer att besvaras till fullo av EU-domstolen i det spanska målet.

Kravet på att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen

29. Ett ytterligare villkor för att tillhandahållandet av tjänsterna ska undantas från skatteplikt är som framgått att ett beviljande av undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.
30. Riksorganisationen har, med hänvisning till EU-domstolens avgörande i Taksatorringen, anfört att det inte finns någon risk för konkurrenssnedvridning i detta fall eftersom gruppen är garanterad att behålla medlemmarna som kunder oavsett om tjänsterna är skattepliktiga eller inte.

BILAGAMål nr
1863-24

31. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det dock inte helt klart hur EU-domstolens uttalanden i Taksatorringen ska förstås. Domstolen framhåller i punkt 58 i avgörandet att det är undantaget från skatteplikt i sig som inte får vålla snedvridning av konkurrensen och att detta gäller på en marknad där konkurrensen under alla omständigheter påverkas av att det finns en aktör som tillhandahåller sina medlemmar tjänster och som inte får bedriva sin verksamhet i vinstsyfte. Därefter uttalar domstolen i punkt 59, med hänvisning till punkt 131 i generaladvokatens förslag till avgörande, att om gruppen är garanterad att behålla medlemmarna som kunder oberoende av om tjänsterna är skattepliktiga eller inte så är det inte undantaget från skatteplikt som utestänger oberoende aktörer från marknaden.
32. I sitt förslag till avgörande framhåller generaladvokaten att bestämmelsen tar sikte på en mycket speciell marknad eftersom den som tillhandahåller tjänsterna inte får göra något vinstpåslag, och att oberoende aktörer redan av det skälet har svårt att ta sig in på marknaden. Om gruppen har en ineffektiv organisation som gör att tjänsterna, trots avsaknaden av vinstpåslag, blir kostsamma ska dock inte undantaget från skatteplikt kunna leda till att all konkurrens utesluts. Om tjänstetillhandahållaren är effektiv och därmed garanterad att behålla sin kundkrets oberoende av frågan om skatteplikt kan det enligt generaladvokaten däremot inte anses som att det är undantaget från skatteplikt som utestänger oberoende aktörer från marknaden (se punkterna 125–131 i förslaget till avgörande).
33. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är det inte klart om EU-domstolens hänvisning till generaladvokatens förslag till avgörande ska förstås så att domstolen ansluter sig till detta resonemang i sin helhet, men om så är fallet torde det endast vara helt undantagsvis som undantaget från skatteplikt i sig kan anses leda till en snedvridning av konkurrensen. En normalt effektiv tjänstetillhandahållare ska ju då anses garanterad att behålla sin kundkrets

BILAGAMål nr
1863-24

redan av det skälet att tjänsterna tillhandahålls utan vinstsyfte. Ett annat sätt att se på saken kan dock vara att denna garanti, för att eliminera risken för konkurrensnedvridning, måste manifesteras på ett mer konkret sätt. Så skulle exempelvis kunna ske genom att en bundenhet att välja gruppen som tjänstetillhandahållare framgår av avtal, stadgar, bolagsordning eller liknande.

34. Högsta förvaltningsdomstolen önskar därför att EU-domstolen klargör vad som krävs för att det ska kunna konstateras att den fristående gruppen är garanterad att behålla medlemmarna i gruppen som kunder oavsett om tjänsterna är skattepliktiga eller inte.

Frågor

35. Högsta förvaltningsdomstolen önskar, mot nu angiven bakgrund, svar på följande frågor.

Fråga 1: Kan tjänster som tillhandahålls medlemmarna i en fristående grupp anses vara direkt nödvändiga i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, när tjänsterna inte är specifika för den allmännyttiga verksamhet som medlemmarna bedriver utan är av sådant mer allmänt slag som efterfrågas även av företag som inte bedriver sådan allmännyttig verksamhet?

Fråga 2: Vilka kriterier ska beaktas när det, vid prövningen av om beviljande av undantag från skatteplikt enligt artikel 132.1 f kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen, ska avgöras om en fristående grupp är garanterad att behålla medlemmarna som kunder oberoende av om tjänsterna är skattepliktiga eller inte?