

Not 63

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 november 2024 följande dom (mål nr 4096-24).

Bakgrund

1. Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt. Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat.

2. Stockholms kommun ansökte om förhandsbesked för att få veta om kommunen ska anses tillhandahålla tjänster mot ersättning och agera som beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet när den såsom arbetsgivare förser sina tillsvidareanställda med löneförmån i form av förmånscyklar mot att de anställda accepterar en löneväxling genom bruttolöneavdrag.

3. Av ansökan framgår följande. Kommunen har för avsikt att erbjuda alla sina tillsvidareanställda förmånscyklar genom att ingå ett tjänstekoncessionsavtal med en cykelleverantör. Kommunen ska göra avdrag på bruttolönen för de anställda som har pågående hyresavtal avseende förmånscykel. Avtalet reglerar förhållandet mellan kommunen och den anställde men administreras av leverantören. Hyrestiden ska vara 36 månader och leverantören ska fakturera kommunen månadsvis i efterskott. Kommunen eftersträvar ett kostnadsneutralt erbjudande som ska täckas med bruttolöneavdraget och erbjudandet kommer inte att medföra några intäkter för kommunen.

4. Skatterättsnämnden fann att kommunen tillhandahåller tjänster mot ersättning inom ramen för en ekonomisk verksamhet och agerar i egenskap av beskattningsbar person, om den förser sina anställda med förmåns- cyklar mot att dessa avstår från en del av sin bruttolön.

Yrkanden m.m.

5. *Stockholms kommun* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och att frågan ska besvaras med att bruttolöneavdraget för de anställda som ingått hyresavtal inte medför att det föreligger ett tillhandahållande mot ersättning i en ekonomisk verksamhet. Kommunen yrkar vidare att förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas.

6. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och att yrkandet om att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

7. Frågan är om en arbetsgivare som förser sina anställda med förmåns- cyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning och agera som beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet.

Rättslig reglering m.m.

8. Enligt 3 kap. 1 § 3 mervärdesskattelagen (2023:200) är tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

9. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 2 § första stycket den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Enligt andra stycket avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör.

10. Med tillhandahållande av tjänster avses enligt 5 kap. 26 § varje transaktion som inte utgör en leverans av varor.

11. Bestämmelserna har sina motsvarigheter i artiklarna 2.1 c, 9.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Den unionsrättsliga reglering som aktualiseras har redan tolkats av EU-domstolen och domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därför anledning att hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

13. Högsta förvaltningsdomstolen prövar inledningsvis om det aktuella förfarandet utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i mervärdesskatterättslig mening. För att så ska vara fallet krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett direkt samband föreligger om tillhandahållaren och köparen utbyter prestationer där ersättningen utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls och prestationerna är villkorade av varandra, dvs. den ena prestationen tillhandahålls bara om den andra också gör det (HFD 2023 ref. 35, punkt 15 och där angiven rättspraxis från EU-domstolen).

14. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2024 ref. 33 – med hänvisning till EU-domstolens avgörande Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450 – funnit att en arbetsgivare som förser sina anställda med förmånscyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön tillhandahåller en tjänst mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt.

15. I det rättsfallet uttalade Högsta förvaltningsdomstolen följande. Det är fråga om ett specifikt avdrag som den anställde medger för att få förmånen. Ersättningen kan således mätas i pengar och prestationerna är villkorade av varandra. Att avdraget görs på bruttolönen saknar under sådana omständigheter betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen (punkt 17).

16. Att arbetsgivaren – som i förevarande mål – är en kommun medför inte att det finns skäl att göra någon annan bedömning än den som gjordes i det nämnda rättsfallet. Stockholms kommun ska alltså anses tillhandahålla en tjänst mot ersättning om den förser sina anställda med förmåns- cyklar mot att avdrag görs på de anställdas bruttolön.

17. Beträffande den efterföljande frågan om kommunen inom ramen för en ekonomisk verksamhet agerar som en beskattningsbar person vid ett sådant tillhandahållande gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning.

18. Av EU-domstolens praxis framgår att bedömningen av om en verksamhet utgör ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig bemärkelse ska göras objektivt, i den meningen att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av dess syfte och resultat. I regel kvalificeras en verksamhet som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhålls av den som har utfört transaktionen. Samtliga de omständigheter under vilka verksamheten bedrivs ska undersökas. Bedömningen ska göras i det enskilda fallet med utgångspunkt i vad som skulle vara det typiska beteendet hos en näringsidkare som är verksam inom det berörda området (se t.ex. *Gmina O.*, C-612/21, EU:C:2023:279, punkterna 33–35).

19. Vid bedömningen kan en relevant faktor vara att nivån på ersättningen bestäms enligt kriterier som säkerställer att ersättningen är tillräcklig för att täcka tjänsteleverantörens löpande kostnader. Även intäkternas belopp och antalet kunder kan vara relevanta faktorer vid bedömningen (se t.ex. *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 49). Den omständigheten att en verksamhet inte har som mål att gå med vinst utesluter inte att det är fråga om en ekonomisk verksamhet (*Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija*, C-87/23, EU:C:2024:570, punkt 49).

20. I förevarande fall är avsikten att bruttolöneavdraget ska täcka kostnaderna som kommunen har för att tillhandahålla cyklarna. Vidare är det fråga om ett omfattande erbjudande och verksamheten får anses vara av fortlöpande karaktär. Kommunens tillhandahållande av förmånscyklar till anställda mot ett bruttolöneavdrag utgör därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening en ekonomisk verksamhet som utförs av kommunen i egenskap av beskattningsbar person.

21. Förhandsbeskedet ska alltså fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl*, *Bull*, *Classon* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Erika Karlsson.

Skatterättsnämnden (2024-06-25, *Harmsen Hogendoorn*, ordförande, *Bohlin*, *Classon*, *Olsson*, *Sandberg Nilsson* [skiljaktig], *Tunudd* och *Östman Johansson*):

Förhandsbesked

Fråga 1 och 2: Om kommunen förser sina anställda med förmånscyklar, mot att dessa avstår från en del av sin bruttolön, tillhandahåller kommunen tjänster mot ersättning inom ramen för en ekonomisk verksamhet och agerar i egenskap av beskattningsbar person.

Skatterättsnämndens bedömning

För att omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt måste kommunens transaktioner för det första utgöra ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning till dess anställda, och för det andra ha utförts inom ramen för en ekonomisk verksamhet på ett sådant sätt att kommunen anses ha agerat i egenskap av beskattningsbar person (jfr Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 24).

Enligt Skatterättsnämndens mening bör därför fråga 2 besvaras först.

Fråga 2

För att det ska vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i mervärdesskatterättslig mening krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband föreligger om tillhandahållaren och köparen utbyter prestationer där ersättningen utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls och prestationerna är villkorade av varandra, dvs. den ena prestationen tillhandahålls bara om den andra också gör det (jfr HFD 2023 ref. 35, punkt 15 samt där angiven rättspraxis från EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen).

Av EU-domstolens praxis följer dels att en arbetsgivare kan anses agera i egenskap av beskattningsbar person när denne tillhandahåller varor eller tjänster till sina anställda, dels att ett direkt samband kan konkretiseras – i förhållandet mellan en arbetsgivare och dennes anställda – genom den del av lönen i kontanter som den anställde måste avstå från som ersättning för arbetsgivarens tillhandahållande (se Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, punkt 24, 29 och 30 respektive Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, punkt 30).

Högsta förvaltningsdomstolen har, mot denna bakgrund, funnit det klarlagt att en arbetsgivare som mot löneavdrag tillhandahåller sina anställda en förmån kan anses tillhandahålla de anställda en tjänst som kan bli föremål för mervärdesskatt. Liksom i detta fall tillhandahöll arbetsgivaren förmånscyklar som den anställde betalade för genom avdrag på bruttolönen. Domstolen konstaterade att det var fråga om ett specifikt avdrag som den anställde medgav för att få förmånen. Ersättningen kunde mätas i pengar och prestationerna var villkorade av varandra. Att avdraget gjordes på bruttolönen saknade under sådana omständigheter betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen (Högsta förvaltningsdomstolens dom meddelad den 27 maj 2024 i mål nr 7885-23).¹

Enligt Skatterättsnämndens mening måste det därför även i detta fall anses föreligga ett direkt samband mellan kommunens tillhandahållande av cyklar till dess anställda och den del av avtalad lön som de anställda måste avstå från såsom motprestation. Detta utgör ett specifikt avdrag som den anställde medger för att få förmånen. Fråga är alltså om ett tillhandahållande mot ersättning.

¹ HFD 2024 ref. 33 (red. anm.).

Fråga 1

Nästa fråga är om kommunens tillhandahållande av cyklar till dess anställda mot ersättning innebär att kommunen inom ramen för en ekonomisk verksamhet agerat i egenskap av beskattningsbar person.

Av EU-domstolens praxis följer att det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är omfattande och har en objektiv karaktär, vilket innebär att verksamheten ska bedömas för sig, oberoende av dess syfte och resultat. Som regel kvalificeras en verksamhet som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot en ersättning som erhålls av den som utfört transaktionen (jfr Gmina O., punkt 33-34 och där angiven rättspraxis).

I de fall EU-domstolen funnit att en självständig säljare i en fortlöpande verksamhet inte bedrivit ekonomisk verksamhet och att det därmed inte varit fråga om en beskattningsbar person synes det främst ha berott på att det inte ansetts föreligga en direkt koppling mellan tillhandahållandet av tjänsten och ersättningen (jfr t.ex. Gemeente Borsele, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 33, Gmina O., punkt 38, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 46).

Erbjudandet av förmåncyklar till anställda mot ett avdrag på bruttolönen utgör ett tillhandahållande som kan bli föremål för mervärdesskatt.

Kommunen kommer fortlöpande att tillhandahålla förmåncyklar mot ersättning till ett stort antal anställda. Det är således inte fråga om en enskilda transaktion mot en engångsavgift och som i övrigt finansieras med offentliga medel (jfr Gmina O., punkt 42).

Skatterättsnämnden anser därför att kommunens tillhandahållande av förmåncyklar till anställda mot att dessa avstår en del av sin bruttolön innebär att kommunen inom ramen för en ekonomisk verksamhet agerar i egenskap av beskattningsbar person. Det förhållandet att tjänsten köps in från en underleverantör som kommer att sköta både det administrativa och praktiska medför ingen annan bedömning.

Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser jag inte att tillhandahållandet görs inom ramen för en ekonomisk verksamhet. Sökande får inte bedriva vinstdrivande näringsverksamhet enligt kommunallagen och tillhandahållandet görs inte heller med avsikt att vinna intäkter.

Skatteverket anger i Rättslig vägledning (principer för beskattning av förmåner) bland annat att det är vanligt med bruttolöneavdrag i samband med vissa förmåner, att många arbetsgivare kompenserar sig helt eller delvis för sina kostnader genom bruttolöneavdrag och att bruttolöneavdraget inte räknas som en betalning för en förmån. Vidare att ett bruttolöneavdrag endast innebär att arbetsgivaren och den anställda anses ha ingått ett nytt löneavtal som innebär en lönesänkning som kompensation för en förmån.

Jag håller med sökande att en ekonomisk verksamhet inte enbart kan bestå av löne- och förmånsutbetalningar till anställda. Med majoritetens synsätt uppkommer situationer där arbetsgivarens lön till anställda ska mervärdesbeskattas vilket strider mot skattens syfte. En verksamhet utan

intäkter, dvs. en verksamhet som endast har kostnader, kan inte utgöra en ekonomisk verksamhet enligt vad som följer av EU-rätten.