

HFD 2018 ref. 34

Tjänster som en stiftelse tillhandahåller företag enligt avtal om klimatkompensation har ansetts utgöra skattepliktig omsättning. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 7 juni 2018 följande dom (mål nr 5477-17).

Bakgrund

Om en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst mot ersättning anses denna omsatt med följd att den som tillhandahåller tjänsten som regel är skyldig att betala mervärdesskatt.

Insamlingsstiftelsen Vi planterar träd har till ändamål att genom bl.a. trädplantering bidra till ekologisk balans samt bättre och tryggare försörjning för de fattiga och sämst ställda i områden som hotas av ekologisk utarmning. Som ett led i att fullfölja detta ändamål planterar stiftelsen träd i ett antal länder. Trädplanteringen finansieras bl.a. genom avtal om klimatkompensation som stiftelsen ingår med olika företag.

Stiftelsen redovisade för perioden oktober–december 2014 inte någon utgående mervärdesskatt hänförlig till den ersättning stiftelsen erhållit till följd av avtalen om klimatkompensation. Skatteverket beslutade emellertid att de tjänster som stiftelsen tillhandahållit genom avtalen utgjorde skattepliktig omsättning i mervärdesskattelagens (1994:200) mening.

Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked och ville veta om den ersättning som stiftelsen erhåller enligt avtalen om klimatkompensation utgår på grund av omsättning enligt mervärdesskattelagen.

Av förutsättningarna för ansökan framgår bl.a. följande.

Enligt avtalen ska stiftelsen bl.a. ansvara för att trädplanteringen är certifierad för att sänka mängden koldioxid, att en databas upprättas som möjliggör att varje bidrag kan spåras till de som utför trädplanteringen och att genom ett oberoende marknadsregister visa att bidraget ger upphov till en klimatnytta.

Stiftelsen medger att en avtalspart får lämna information externt om samarbetet. Enligt överenskommelser som fogas till avtalen ska avtalsparten skänka en penninggåva till stiftelsen vars storlek ska motsvara den mängd koldioxid som avtalsparten vill kli-

matkompensera för. Beloppets storlek grundas på beräkningar om avtalspartens klimatpåverkan.

Skatterättsnämnden fann att stiftelsens tillhandahållande av tjänster enligt avtalen utgör omsättning av tjänst. Nämnden motiverade beslutet med att tillvägagångssättet med klimatkompensationen medför att ett ömsesidigt förpliktigande rättsförhållande uppstått mellan stiftelsen och kunden. I egenskap av beskattningsbar person tillhandahåller stiftelsen avtalsparten definierade tjänster – som konsumeras – mot en ersättning som utgörs av det för stiftelsen faktiska motvärdet av tjänsterna.

Yrkanden m.m.

Allmänna ombudet hos Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Stiftelsen har inte yttrat sig i målet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om stiftelsens tillhandahållande av tjänster avseende klimatkompensation utgör mervärdesskattepliktig omsättning.

Rättslig reglering

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Den som omsätter tjänsten är enligt 2 § första stycket 1 skyldig att betala skatten. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Den svenska lagstiftningen ska tolkas utifrån motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt artikel 2.1 c ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 24.1 avses med tillhandahållande av tjänster varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

EU-domstolen har i flera avgöranden prövat förutsättningarna för att en tjänst ska anses tillhandahållen mot ersättning med följd att

det ska utgå mervärdesskatt. Av domstolens praxis på området framgår bl.a. följande.

För att anse att en transaktion sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett sådant direkt samband finns om det mellan tjänsteleverantören och mottagaren av tjänsten föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se t.ex. Ntp. Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91, p. 32 och Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, p. 28 och där anmärkta rättsfall, jfr även HFD 2016 ref. 58).

Begreppet tillhandahållande mot ersättning är inte beroende av för vilket ändamål tjänsten förvärvas. Det som ska beaktas är endast hur det åtagande som ingåtts är beskaffat (Landboden-Aagardienste, C-384/95, EU:C:1997:627, p. 20).

Företag som önskar kompensera för den klimatpåverkan genom utsläpp av koldioxid som dess verksamhet orsakar kan träffa avtal med stiftelsen. Denna ansvarar då för att trädplantering sker i den utsträckning som krävs för lagra in önskad mängd koldioxid samt vidtar åtgärder för att verifiera att så har skett. För detta åtagande från stiftelsens sida betalar företagen en summa som antas motsvara den mängd koldioxid som företaget vill klimatkompensera för.

Det förhållande att avtalen föreskriver att företagen ska överlämna en gåva till stiftelsen som beräknas på sätt som nyss har beskrivits innebär inte annat än att företagen utger en bestämd ersättning för den tjänst som företaget vill ha utförd och som stiftelsen tillhandahåller. Avtalen om klimatkompensation medför således ett ömsesidigt utbyte av prestationer i ett rättsförhållande mellan stiftelsen och dess avtalsparter. I sin egenskap av beskattningsbar person tillhandahåller stiftelsen tjänster mot ersättning som utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som tillhandahålls avtalsparterna. Det föreligger därmed ett direkt samband mellan tjänsterna och den mottagna ersättningen.

Stiftelsens tillhandahållande av tjänster avseende klimatkompensation utgör således omsättning i mervärdesskattelagens mening. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Saldén Enérus, Classon, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitisekreteraren Anna Rydebjörk.

Skatterättsnämnden (2017-09-05, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Stiftelsens tillhandahållande av tjänster avseende klimatkompensation utgör omsättning av tjänst enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen.

Motivering

Stiftelsens tillhandahållande av klimatkompensation innebär att stiftelsen mot ersättning från en företagskund tillhandahåller tjänster som ska leda till en bindning av koldioxid som kvantitativt motsvarar de utsläpp av koldioxid som förorsakas av kundens verksamhet. Kunden förvärvar koldioxidcertifikat som sedan förbrukas, ”annulleras”, genom de utsläpp som kunden orsakar genom sin verksamhet. Genom det i ärendet beskrivna tillvägagångssättet har enligt Skatterättsnämnden ett ömsesidigt förpliktigande rättsförhållande mellan stiftelsen och kunden uppstått.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär tjänsten avseende klimatkompensation sålunda att stiftelsen i sin egenskap av beskattningsbar person tillhandahåller kunden definierade tjänster mot en ersättning som utgörs av det för stiftelsen faktiska motvärdet av tjänsterna. Detta gäller, enligt Skatterättsnämndens mening, oberoende av om kunden ska anses förvärva tjänsterna för sin ekonomiska verksamhet eller för något annat ändamål. Till skillnad från vad som var fallet i *Landboden-Agrardienste GmbH & Co* tillhandahåller stiftelsen nämligen i detta fall en tjänst, mot ersättning, som konsumeras. Stiftelsen omsätter således tjänster i enlighet med 2 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen. Det förhållandet att kundens ersättning för klimatkompensation i HFD 2014 ref. 62 ansetts utgöra gåva i inkomstskattehänseende medför därför inte någon annan bedömning.