

Not 40

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 9 september 2019 följande dom (4951-18).

Bakgrund

1. Tjänster som omsätts av beskattningsbara personer är normalt skattepliktiga. Personer som bedriver från skatteplikt undantagen verksamhet, t.ex. sjukvård, kan bilda en s.k. fristående grupp. Tjänster som omsätts inom en sådan grupp och som uppfyller vissa villkor omfattas inte av skatteplikt.

2. AFA Sjukförsäkringsaktiebolag är huvudman i AFA Sjukförsäkringsaktiebolag Momsgrupp. Bolaget, som ägs av Svenskt Näringsliv och LO, administrerar kollektivavtalade försäkringar för anställda inom bl.a. den privata sektorn och kommuner. Bolaget ska enligt avtal även förvalta kapital åt fyra stiftelser. Stiftelserna har till uppdrag att tillförsäkra arbetstagare rätt till pensionsmedel och andra kollektivavtalade förmåner, exempelvis s.k. omställningsstöd.

3. Momsgruppen ansökte om förhandsbesked för att få veta om de kapitalförvaltningstjänster som bolaget enligt avtalen ska tillhandahålla stiftelserna är undantagna från skatteplikt.

4. Skatterättsnämnden fann att tjänsterna inte omfattas av undantaget från skatteplikt för fristående grupper. Genom att ingå samarbetsavtal med respektive stiftelse fick bolaget visserligen anses ha bildat fristående grupper men den verksamhet som bolaget och stiftelserna bedriver är inte undantagen från skatteplikt av hänsyn till allmänintresset. Inte heller kravet på att undantaget inte får medföra risk för konkurrenssnedvridning bedömdes vara uppfyllt.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

6. *AFA Sjukförsäkringsaktiebolag Momsgrupp* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att tjänsterna omfattas av undantaget för fristående grupper.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

7. Frågan i målet är om undantaget från skatteplikt för fristående grupper kan omfatta tjänster som tillhandahålls stiftelser vars verksamhet består i att tillgodose arbetstagares rätt till pensioner och andra förmåner enligt kollektivavtal.

Rättslig reglering

8. Enligt 3 kap. 23 a § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten och ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska

eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

9. Undantaget avser enligt andra stycket endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.

10. Bestämmelsen motsvaras av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt direktivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta 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. Ytterligare förutsättningar är att grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter och att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Enligt EU-domstolens praxis ska artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet tolkas så att det undantag som föreskrivs i den bestämmelsen endast avser fristående grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse som nämns i artikel 132 (se t.ex. *Aviva*, C-605/15, EU:C:2017:718, p. 40). Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen ska tillämpas i enlighet med denna praxis.

12. Momsgruppen gör gällande att kravet på att medlemmarna i den fristående gruppen ska bedriva verksamhet av allmänt intresse är uppfyllt eftersom stiftelserna verkar i fackligt eller medborgerligt syfte i den mening som avses i artikel 132.1 l i direktivet. Enligt den bestämmelsen ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor med nära anknytning därtill som görs till medlemmarna i deras gemensamma intresse av organisationer som utan vinstsyfte verkar i bl.a. fackligt eller medborgerligt syfte, mot en medlemsavgift som bestäms i enlighet med organets stadgar, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

13. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan den verksamhet som stiftelserna bedriver inte anses vara av allmänt intresse i den mening som avses i artikel 132.1 l i direktivet. Redan av detta skäl är undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen inte tillämpligt. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Saldén Enérus*, *Classon*, *Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Skatterättsnämnden (2018-08-30, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Fries, Olsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Omsättning av de i ärendet aktuella tjänsterna omfattas inte av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen.

Motivering

Sökanden vill veta om omsättning av tjänsten omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen.

Skatterättsnämnden konstaterar inledningsvis att för att den aktuella tjänsten ska kunna undantas från skatteplikt måste samtliga villkor i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen vara uppfyllda.

Skatterättsnämnden anser mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 2001 ref. 34 I att AFA Sjukförsäkringsaktiebolag (AFA) genom att ingå samarbetsavtal med respektive stiftelse får anses ha bildat fristående grupper.

När det gäller fristående grupper har EU-domstolen slagit fast att det uppställs ytterligare krav i mervärdesskattedirektivet för att det undantag som föreskrivs i artikel 132.1 f ska vara tillämpligt. Undantaget från skatteplikt kan enligt domstolen endast avse fristående grupper av personer vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse som nämns i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas så att det resultat som åsyftas med direktivet uppfylls, vilket emellertid inte innebär att en nationell regel ska tolkas i strid med dess klara ordalydelse.

Skatterättsnämnden anser att det inte föreligger något hinder mot att tolka bestämmelsen i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen direktivkonformt eftersom ordalydelsen i mervärdesskattelagen inte motsäger att bestämmelsen endast kan omfatta fristående grupper vars medlemmar utövar en verksamhet av allmänt intresse (jfr HFD 2013 ref. 12).

Skatterättsnämnden bedömer att såväl sökandens ägare som stiftelsernas grundare i vissa delar bedriver verksamhet som kan anses av allmänt intresse i mervärdesskattedirektivets mening. När det emellertid gäller deltagarna i de nu aktuella grupperna, AFA och stiftelserna, försäkrar dessa genom kollektivavtalen anställda inom olika sektorer på arbetsmarknaden. Enligt Skatterättsnämndens mening kan dessa åtaganden inte hänföras till någon av de verksamheter som anges under rubriken ”Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset” i mervärdesskattedirektivet. Mot bakgrund härav anser Skatterättsnämnden att 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen redan på denna grund inte är tillämplig.

När det gäller övriga villkor finner Skatterättsnämnden inte skäl ifrågasätta de förutsättningar som angivits i ansökan, att varken AFA eller stiftelserna bedriver någon annan verksamhet som medför skattskyldighet för grupperna eller dess medlemmar, att tjänsten är direkt nödvändig för de bedrivna verksamheterna, eller att ersättningen baseras på AFA:s kostnader för att tillhandahålla tjänsten fördelad per stiftelse efter andel av kostnader.

Sådana kapitalförvaltningstjänster som avses i frågan kan emellertid även tillhandahållas av andra aktörer utanför grupperna – på den öppna

marknaden – varför inte heller det s.k. konkurrensvillkoret kan anses uppfyllt.

Eftersom samtliga villkor inte är uppfyllda omfattas, enligt Skatterättsnämndens mening, AFA:s tillhandahållande av kapitalförvaltnings-tjänster till stiftelserna inte av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen.