

Not 54

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 december 2020 följande dom (mål nr 2453-20).

Bakgrund

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

2. Nedre Dalälvens Utvecklingsaktiebolag (NEDAB) utför biologisk myggbekämpning i kommunerna runt nedre Dalälven, ett område med omfattande och återkommande problem med stickmyggor. Syftet med verksamheten är att reducera och begränsa förekomsten av mygg och därigenom förbättra utemiljön för människor och djur som vistas i de drabbade områdena.

3. Bolaget ansökte om förhandsbesked och frågade om myggbekämpningen, som finansieras med medel från kommuner, Jordbruksverket och Naturvårdsverket, utgör mervärdesskattepliktig omsättning av en tjänst eller om ersättningen för myggbekämpningen ska ses som ett oberoende bidrag.

4. Enligt lämnade förutsättningar ger kommunerna runt älven bolaget i uppdrag att utföra myggbekämpningen i ett visst område. Bolaget tar för detta ut en ersättning som beräknas med utgångspunkt i bolagets kostnader för löner, utrustning, hyra av helikopter m.m. Kommunerna betalar en del av ersättningen med kommunala medel och finansierar en del genom stöd eller bidrag från Naturvårdsverket och Jordbruksverket. Bolaget medverkar genom att lämna nödvändiga uppgifter till Länsstyrelsen i Gävleborgs län som ombesörjer ansökan om bidrag samt tar emot bidragen från Naturvårdsverket och Jordbruksverket å kommunernas vägnar. Bolaget fakturerar kommunerna för en del av uppdraget och länsstyrelsen för resterande del.

5. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande av tjänster för myggbekämpning utgör omsättning av tjänst. Nämnden motiverade beslutet med att bolagets åtagande om att utföra myggbekämpning får anses innebära ett ömsesidigt utbyte av prestationer i ett rättsförhållande mellan bolaget och kommunerna, vilka är de som konsumerar tjänsten. Uppdraget utförs mot en ersättning som utgör det faktiska motvärdet för tillhandahållandet av myggbekämpningen. Det föreligger därmed ett direkt samband mellan den utförda tjänsten och den mottagna ersättningen. Enligt Skatterättsnämnden medför det förhållandet att uppdraget delvis finansieras av det offentliga samt föregås av ansökan och beslut om projektstöd ingen annan bedömning.

Yrkanden m.m.

6. Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget inte omsätter myggbekämpningstjänster samt anför följande.

7. Bidragen från Jordbruksverket och Naturvårdsverket, vilka söks och administreras genom länsstyrelsen, motsvarar inte några tillhandahållanden som konsumeras av utbetalarna. Det finns inga specificerade

tillhandahållanden som ska göras mot ett fastställt pris utan bidragen utgår med ett visst belopp baserat på de kostnader som myggbekämpningen för området beräknas medföra. Utbetalningarna görs av allmänpolitiska skäl och gagnar inte myndigheternas egna verksamheter. Det finns därför inget direkt samband mellan dessa bidrag och myggbekämpningstjänsterna. Uppgifterna i ärendet talar för att det är fråga om ett samlingsprojekt där bolaget, länsstyrelsen samt kommunerna samverkar för att bedriva myggbekämpning vilken finansieras dels med bidrag från det offentliga, dels med egna medel.

8. *Nedre Dalälvens Utvecklingsaktiebolag (NEDAB)* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om ett tillhandahållande av tjänster avseende myggbekämpning utgör omsättning av tjänst i den mening som avses i 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, när en del av ersättningen för tjänsterna utgörs av statliga bidrag som utbetalas till den som tillhandahåller tjänsterna och inte till beställaren av dem.

Rättslig reglering m.m.

10. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Skatten ska enligt 2 § första stycket 1 betalas av den som omsätter tjänsten.

11. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

12. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 1 § första stycket den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Bolagets verksamhet består av myggbekämpning. Kommuner i området runt nedre Dalälven ger bolaget i uppdrag att bedriva myggbekämpning för att förbättra utomhusmiljön. En del av den ersättning som bolaget erhåller för tjänsterna betalas av kommunerna med kommunala medel medan resterande del utgörs av statliga bidrag som utbetalas direkt till bolaget.

14. Det finns således ett rättsförhållande mellan bolaget och kommunerna som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Bolaget tillhandahåller, i egenskap av en beskattningsbar person, tjänster mot ersättning som utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som tillhandahålls kommunerna, dvs. det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsterna och den ersättning som bolaget erhåller. (Jfr HFD 2018 ref. 34.)

15. Det förhållandet att en del av den ersättning som bolaget erhåller för tjänsterna utgörs av statliga bidrag, och alltså betalas av tredje part, påverkar enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte bedömningen av om det föreligger ett direkt samband mellan tjänsterna och ersättningen (se Le

Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punkt 34 och där gjorda hänvisningar).

16. Bolagets tillhandahållande av tjänster avseende myggbekämpning utgör således omsättning av tjänst i mervärdesskattelagens mening. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Bull, Baran* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

Skatterättsnämnden (2020-03-30, *Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored (skiljaktig), Fries, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Nedre Dalälvens Utvecklingsaktiebolags (NEDAB), Bolaget, tillhandahållande av tjänster för myggbekämpning utgör omsättning av tjänst.

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga är om Bolagets tillhandahållande av myggbekämpningstjänster utgör omsättning av tjänst i mervärdesskattehänseende.

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 den 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).

En utbetalning som en offentlig myndighet gör av hänsyn till allmänintresset kan utgöra ersättning för tillhandahållande av tjänster. Begreppet tillhandahållande mot ersättning är inte beroende av för vilket ändamål tjänsten förvärvas. Det som ska beaktas är endast själva åtagandet. För att omfattas av mervärdesskatt ska åtagandet medföra konsumtion (Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627, p. 20-21).

För att ett tillhandahållande ska anses ha skett mot ersättning är det inte heller nödvändigt att ersättningen erhålls direkt från mottagaren, utan den

kan även erhållas från en tredje part (Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, p. 34).

Bolaget får i uppdrag av drabbade kommuner att utföra myggbekämpning inom ett visst område. Uppdragen finansieras delvis med utbetalningar av stöd och bidrag från Jordbruksverket och Naturvårdsverket.

Enligt Skatterättsnämndens mening innebär Bolagets åtagande ett ömsesidigt utbyte av prestationer i ett rättsförhållande mellan Bolaget och kommunerna. Bolagets åtagande om myggbekämpning får enligt nämnden anses konsumeras av kommunerna. Bolaget utför uppdraget mot en ersättning som utgör det faktiska motvärdet för tillhandahållandet av myggbekämpningen. Det föreligger därmed ett direkt samband mellan tjänsten och den mottagna ersättningen. Det förhållandet att uppdraget delvis finansieras av det offentliga samt föregås av ansökan och beslut om projektstöd medför ingen annan bedömning.

Fored var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser jag att ansökan ska avvisas.

Ett krav för att förhandsbesked ska lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet ska grundas på är tillräckligt klarlagda. Det är sökandens sak att se till att beskrivningen av omständigheterna är så fullständig att ansökan kan ligga till grund för ett förhandsbesked (se t.ex. RÅ 2005 ref. 80).

Bolaget vill veta om de under, i ärendet, angivna förutsättningarna omsätter en tjänst eller erhåller bidrag. Till ansökan har Bolaget bifogat en ansökan och ett beslut om projektstöd gällande Jordbruksverket samt ett beslut om bidrag från Naturvårdsverket. Av bifogade beslut från Jordbruksverket och Naturvårdsverket framgår att kommuner är medfinansierare. Bolaget anser att de omsätter tjänster till kommuner och att de inte erhåller oberoende bidrag. Bolaget har på Skatterättsnämndens begäran om komplettering med exempel på en förfrågan om beställning av tjänst från en kommun svarat att beställningarna/avtalen uteslutande är muntliga.

Bolaget har i ärendet även inkommit med ett uppdragsavtal med Forshaga kommun. Även här är förutsättningarna oklara.

Med hänsyn till bristerna i underlaget bör inte något förhandsbesked lämnas. Ansökan ska avvisas.