

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4634-19
4635-19

meddelad i Stockholm den 9 februari 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Trossamfundet Svenska kyrkan, 252002-6135
Sysslomansgatan 4
751 70 Uppsala

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 24 juni 2019 i mål nr 7871-17 och 7872-17

SAKEN

Inkomstskatt och mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

BAKGRUND

1. Den som inom ramen för en näringsverksamhet tillhandahåller tjänster till andra ska normalt inkomstbeskattas för dessa transaktioner. Om tjänsterna tillhandahålls mot ersättning och den som tillhandahåller dem är en s.k. beskattningsbar person gäller som regel vidare att transaktionerna ska mervärdesbeskattas.

Dok.Id 232512

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
4634-19
4635-19

2. Sedan Svenska kyrkan skildes från staten är den ett registrerat trossamfund och som sådant en juridisk person. Svenska kyrkan består av nationella organ samt av lokala och regionala enheter i form av församlingar, kyrkliga samfälligheter (dvs. sammanslutningar av församlingar) och stift. De lokala och regionala enheterna är registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan och egna juridiska personer, men ingår samtidigt som integrerade delar av den juridiska personen Svenska kyrkan.
3. Under 2012 tillhandahöll Svenska kyrkans nationella organ IT-tjänster samt administrativa tjänster på områdena juridik och fastigheter till kyrkans församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift. Kostnaderna för tjänsterna finansierades delvis genom det inomkyrkliga utjämningsystemet, dvs. genom den fördelning av trossamfundets medel som görs mellan samfundets olika delar, och delvis genom att mottagaren av en tjänst ersatte utföraren för vad som erhöles. Enligt Svenska kyrkan är syftet med den sistnämnda finansieringsmodellen bl.a. att skapa kostnadsmedvetenhet och förutsättningar för ett effektivt nyttjande av de aktuella tjänsterna. Även inom ramen för denna finansieringsmodell får de olika organisatoriska delarna dock kompensation för sina kostnader för tjänsterna när trossamfundets medel fördelas.
4. Svenska kyrkan ansåg att oavsett valet av finansieringsform så hade samtliga tjänster tillhandahållits inom trossamfundet och finansierats med samfundets medel, vilket innebar att tillhandahållandena inte borde bli föremål för vare sig inkomst- eller mervärdesskatt. Skatteverket beslutade dock att Svenska kyrkan skulle betala både inkomstskatt och mervärdesskatt för de tillhandahållanden som hade skett mot ersättning.
5. Svenska kyrkan överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Uppsala som avlog överklagandet. Förvaltningsrätten ansåg att såväl den civilrättsliga

DOM

Mål nr
4634-19
4635-19

regleringen av Svenska kyrkan som systematiken i skattelagstiftningen talade för att transaktionerna skulle beskattas.

6. Svenska kyrkan överklagade vidare till Kammarrätten i Stockholm som biföll överklagandet. Kammarrätten ansåg att de aktuella transaktionerna inte grundade sig på någon överenskommelse mellan oberoende parter utan fick ses som en inomkyrklig angelägenhet. De utgjorde därför inte tillhandahållanden till något utomstående rättssubjekt. Den internfakturering av redan fördelade medel som hade skett i syfte att skapa kostnadsmedvetenhet inom Svenska kyrkan betraktades som interna omdispositioner av trossamfundets resurser. Enligt kammarrätten skulle transaktionerna därför inte bli föremål för vare sig inkomst- eller mervärdesskatt.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens domslut.
8. *Svenska kyrkan* anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

9. Frågan i målen är om Svenska kyrkans tillhandahållanden av vissa tjänster till sina församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift ska inkomst- och mervärdesbeskattas.

DOM

Mål nr
4634-19
4635-19

Rättslig reglering m.m.

Inkomstskatt

10. Av 1 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att juridiska personer ska betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet.
11. I 13 kap. 1 § första stycket anges att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Mervärdesskatt

12. I 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), i den lydelse som är aktuell i målen, anges att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. 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.
13. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt artikel 2.1 c i direktivet 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.
14. Enligt artikel 9.1 i direktivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av bl.a. en tjänsteleverantör.

DOM

Mål nr
4634-19
4635-19

Svenska kyrkan

15. Av 3 § lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan framgår att Svenska kyrkan får förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter samt föra talan vid domstol och andra myndigheter. Samma rätt har var för sig Svenska kyrkans församlingar, sammanslutningar av församlingar (kyrkliga samfälligheter) och stift. I 4 och 5 §§ regleras församlingens respektive stiftets grundläggande uppgifter.
16. Enligt 6 § är kyrkomötet Svenska kyrkans högsta beslutande organ. Kyrkomötet får inte besluta i sådana enskilda frågor som det är en församlings eller ett stifts uppgift att besluta i.
17. Av 7 och 8 §§ framgår att den som tillhör Svenska kyrkan ska betala en lokal och en regional kyrkoavgift som beslutas av församlingarna respektive stiftet.
18. I 5 § 1 och 13 § fjärde stycket lagen (1998:1593) om trossamfund föreskrivs att Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund och att dess församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift är registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan. Vidare följer av 6 § andra stycket att Svenska kyrkan inte omfattas av bestämmelserna om att registrerade organisatoriska delar av ett trossamfund kan avregistrera sig själva eller upphöra genom konkurs eller likvidation.
19. Enligt 15 § svarar trossamfundet och dess registrerade delar självständigt för sina respektive skyldigheter i förhållande till tredje man och enligt 16 § har Svenska kyrkan rätt till hjälp av staten med bl.a. debitering av kyrkoavgifter från dem som tillhör Svenska kyrkan samt med att ta in avgifterna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Inkomstskatt*

20. Svenska kyrkan har tillhandahållit IT-tjänster och administrativa tjänster till sina församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift. Tillhandahållandena är av sådant slag att inkomsterna från dem normalt sett är skattepliktiga i inkomstslaget näringsverksamhet.
21. För att det ska vara fråga om en skattepliktig inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet krävs emellertid att tillhandahållandet sker till någon annan fysisk eller juridisk person. Skatteverket anser att detta krav är uppfyllt eftersom såväl Svenska kyrkan som dess organisatoriska delar är självständiga rättssubjekt och Svenska kyrkan därmed får anses ha tillhandahållit tjänsterna till andra juridiska personer. Svenska kyrkan menar däremot att de organisatoriska delarna inte kan existera självständigt och att den rättskapacitet som de har endast är en följd av att de är en del av trossamfundet Svenska kyrkan. Enligt Svenska kyrkan har de transaktioner som målen handlar om därför skett inom en och samma juridiska person.
22. Det kan konstateras att frågan om hur transaktioner mellan olika delar av Svenska kyrkan ska bedömas skattemässigt inte har berörts i förarbetena. Där framhålls dock att det beträffande Svenska kyrkan gäller särskilda förhållanden och att det kan vara rimligt att beakta dessa förhållanden vid bedömningen av rättsliga frågor när tillräcklig vägledning inte ges i lag (prop. 1997/98:116 s. 22). Prövningen av om de aktuella transaktionerna ska inkomstbeskattas bör således göras med utgångspunkt i Svenska kyrkans särskilda organisation och den speciella reglering som gäller för kyrkan och dess organisatoriska delar.
23. Den associationsrättsliga regleringen av Svenska kyrkan har utformats utifrån premissen att trossamfundet själv ska få reglera sina angelägenheter i största

DOM

Mål nr
4634-19
4635-19

möjliga utsträckning (prop. 1997/98:49 s. 12). Detta har fått till följd att Svenska kyrkan på central nivå genom kyrkomötet kan ändra församlings- och stiftsindelningen samt även i övrigt reglera olika frågor som är av betydelse för de organisatoriska delarnas ekonomi och rättshandlingsförmåga (jfr prop. 1997/98:116 s. 46 ff., 53 och 57).

24. I samband med kyrka–statreformen ersattes församlingsskatten med en lokal och en regional kyrkoavgift. Svenska kyrkan har rätt till statlig hjälp med att ta in avgifterna. Avgiftsmedlen betalas ut till Svenska kyrkan på central nivå och det ankommer på trossamfundet att själv besluta om hur medlen ska fördelas vidare till dess olika delar. Genom den centrala utbetalningsmodellen kan Svenska kyrkan således göra avräkning för avgifter och bidrag inom det kyrkliga utjämningsystemet i samband med att avgiftsmedlen fördelas till lokala och regionala enheter (prop. 1998/99:38 s. 221 f.).
25. Även om de organisatoriska delarna inom Svenska kyrkan i och för sig utgör enskilda rättssubjekt med egen rättshandlingsförmåga så är deras självständighet således begränsad. Detta gäller inte minst vid sådana transaktioner mellan olika delar av Svenska kyrkan som målen gäller. Trossamfundet beslutar på central nivå vilka tjänster som ska tillhandahållas de olika organisatoriska delarna samt hur kostnaderna för dessa ska fördelas. I detta fall har kyrkan valt att finansiera tjänsterna delvis inom det kyrkliga utjämningsystemet och delvis genom fakturering. Kyrkan har dock kompenserat de organisatoriska delarna för faktureringen vid fördelningen av de resurser som kyrkan har till sitt förfogande.
26. Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att Svenska kyrkans tillhandahållanden av de i målen aktuella tjänsterna har skett inom trossamfundet Svenska kyrkan och alltså inte till de organisatoriska delarna i deras egenskap av självständiga juridiska personer. Ersättningarna för tjänsterna utgör därmed inte inkomst av näringsverksamhet.

Mervärdesskatt

27. Av mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatt ska betalas vid omsättning av tjänster som görs av en beskattningsbar person. En förutsättning för att en tjänst ska anses vara omsatt är att den tillhandahålls mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. För att så ska vara fallet 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 ömsidigt utbyte av prestationer, där den ersättning som tjänsteleverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se bl.a. Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 28 och HFD 2019 ref. 68, punkt 17).
28. EU-domstolen har ansett att en filial till ett utländskt bolag inte var självständig i förhållande till bolaget varför något rättsförhållande dem emellan inte förelåg. Filialen var inte någon juridisk enhet skild från bolaget och stod inte den ekonomiska risk som var förenad med dess verksamhet, vilket innebar att filialen var beroende av bolaget. Därmed skulle filialen inte anses utgöra en beskattningsbar person på grund av de kostnader som hade fördelats på filialen till följd av att bolaget tillhandahållit den vissa tjänster (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkterna 24, 34–37 och 41).
29. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att de organisatoriska delarna av Svenska kyrkan är självständiga rättssubjekt inom rättssubjektet Svenska kyrkan och att de självständigt svarar för sina respektive skyldigheter i förhållande till tredje man. Som utgångspunkt kan alltså såväl Svenska kyrkan som dess organisatoriska delar självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och utgöra beskattningsbara personer i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

DOM

Mål nr
4634-19
4635-19

30. De organisatoriska delarna ingår emellertid samtidigt som integrerade delar av den juridiska personen Svenska kyrkan. Högsta förvaltningsdomstolen har i punkt 26 gjort bedömningen att Svenska kyrkans tillhandahållande av de aktuella tjänsterna har skett inom trossamfundet Svenska kyrkan och alltså inte till mottagare som är skilda från trossamfundet.
31. Svenska kyrkan förfogar på central nivå över hur dess medel ska fördelas inom trossamfundet och vilka uppgifter som ska utföras på respektive nivå inom samfundet samt bestämmer hur kostnaderna för dessa uppgifter ska finansieras. De organisatoriska delarna av Svenska kyrkan kan inte till följd av bestämmelserna i lagen om trossamfund förlora sin rättsliga ställning genom t.ex. konkurs eller likvidation. Verksamheten i de organisatoriska delarna är således beroende av rättssubjektet Svenska kyrkan och det är Svenska kyrkan som bär den ekonomiska risk som verksamheten i de organisatoriska delarna är förenad med.
32. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det inte föreligger något sådant rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar. Tjänsterna har således inte tillhandahållits mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet och är därmed inte omsatta enligt 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen.

Sammanfattning

33. De organisatoriska delarna av Svenska kyrkan utgör enskilda rättssubjekt med egen rättshandlingsförmåga men deras självständighet är begränsad. När det gäller sådana IT-tjänster och administrativa tjänster som är i fråga i målen kan trossamfundet Svenska kyrkan på central nivå besluta om villkoren för utförandet och mottagandet av tjänsterna samt reglera resursfördelningen med anledning av detta. Svenska kyrkans tillhandahållande av de aktuella tjänsterna har därför inte skett till de organisatoriska delarna i deras egenskap av egna juridiska personer utan tillhandahållandena har skett inom trossamfundet Svenska kyrkan. Tjänsterna ska därmed inte inkomstbeskattas.

DOM

Mål nr
4634-19
4635-19

34. En förutsättning för att en tjänst ska anses vara omsatt enligt mervärdesskatte-
lagen är att den tillhandahålls mot ersättning i den mening som avses i mervärdes-
skattedirektivet. Svenska kyrkans tillhandahållanden har skett inom trossamfundet
Svenska kyrkan och det föreligger inte något rättsförhållande mellan självständiga
parter. Tjänsterna har därmed inte tillhandahållits mot ersättning i direktivets
mening och ska inte mervärdesbeskattas.
35. Överklagandet ska därför avslås.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus,
Ulrik von Essen, Helena Rosén Andersson och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Daniel Böcker.