

Not 32

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 oktober 2022 följande dom (mål nr 3261-22).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt ska betalas till staten om en beskattningsbar person omsätter en tjänst inom landet och omsättningen är skattepliktig. Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, och med omsättning menas bl.a. att någon tillhandahåller någon annan en tjänst mot ersättning.

2. En hyresgäst som har betalat en hyra som inte är skälig får ansöka hos hyresnämnden om återbetalning av den del av hyran som överstiger skäligt belopp. Det är hyresgästen själv som måste ansöka om återbetalning.

3. Orimlig Hyra i Sverige AB förvärvar återbetalningsanspråk från hyresgäster som har hyrt bostadslägenheter i andra hand och betalat en hyra som inte är skälig. Bolaget ingår avtal med hyresgästerna om att mot förskottsbetalning överta deras återbetalningsanspråk. Överlåtelsen av de fordringar som anspråken avser sker vid en senare tidpunkt, senast i samband med att fordringarna fastställs genom beslut som fått laga kraft eller förlikning. Bolaget vidtar åtgärder som syftar till att fastställa fordringarna som ombud för hyresgästerna och driver senare in de fastställda fordringarna i eget namn.

4. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta hur verksamheten ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Av ansökan framgår följande.

5. Förskottsbetalningen bestäms till det högsta belopp som hyresnämnden kan förväntas besluta om, efter avdrag för risken för att ansökan om återbetalning inte bifalls eller att fordran visar sig inte gå att driva in. Förskottsbeloppet utgör köpeskillingen för återbetalningsanspråket och får behållas av hyresgästen oavsett resultatet av bolagets mellanhavanden med hyresvärden. Hyresgästen har inte rätt till någon ytterligare ersättning från bolaget.

6. Hyresgästen utfärdar en fullmakt för av bolaget anvisade personer att företräda hyresgästen i ärendet. Hyresgästen åtar sig bl.a. att inte själv förhandla eller vidta någon åtgärd i ärendet mot hyresvärden eller göra gällande krav mot hyresvärden som rör återbetalningsanspråket. Hyresgästen åtar sig också att inte sälja eller pantsätta fordran samt att ge bolaget full insyn i dokumentation och relevanta omständigheter.

7. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande enligt ansökan utgör omsättning av tjänst. Enligt nämnden framgår av avtalet att hyresgästen ger bolaget i uppdrag att som ombud för hyresgästen driva återbetalningsanspråket avseende den del av hyran som överstiger skäligt belopp (överhyran) i hyresnämnden eller att uppnå en förlikning med hyresvärden. För denna tjänst får bolaget en ersättning som utgörs av skillnaden mellan det belopp som återbetalas av hyresvärden och det belopp som bolaget dessförinnan har betalat ut till hyresgästen. Nämnden bedömde att det föreligger ett direkt samband mellan den av bolaget tillhandahållna juridiska tjänsten och den mottagna ersättningen.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas.

9. *Orimlig Hyra i Sverige AB* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att bolagets verksamhet ska klassificeras som icke-ekonomisk verksamhet.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

10. Ett bolag förvärvar återbetalningsanspråk avseende hyra som överstiger skäligt belopp från bostadshyresgäster och vidtar åtgärder för att få de fordringar som anspråken avser fastställda. Bolaget driver därefter i eget namn in fordringarna. Frågan i målet är hur verksamheten ska bedömas i mervärdesskattehänseende.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.

12. 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. Med tjänst förstås enligt 1 kap. 6 § allt som kan tillhandahållas som inte utgör vara.

13. I 4 kap. 1 § första stycket anges att med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Av andra stycket framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör.

14. Den svenska lagstiftningen ska tolkas utifrån motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), i förevarande fall artiklarna 2.1 c, 9.1 och 24.1.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Bolaget vill ha svar på hur den i ansökan beskrivna verksamheten ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Skatteverket anser att bolaget tillhandahåller hyresgästen en juridisk tjänst medan bolaget anser att man endast förvärvar en osäker fordran.

16. Av EU-domstolens praxis framgår att vid bedömningen av en transaktion ska samtliga omständigheter under vilka den äger rum beaktas och att ett beaktande av den ekonomiska och affärsmässiga verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av mervärdesskattesystemet. Eftersom avtalet mellan parterna i normalfallet återspeglar transaktionernas ekonomiska och affärsmässiga verklighet – och för att kraven på rättssäkerhet ska kunna tillgodoses – är de tillämpliga avtalsvillkoren en omständighet som ska beaktas vid fastställandet av vem som är tillhandahållare och mottagare vid en transaktion om tillhandahållande av tjänster (se t.ex. *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 42 och 43 och *Suzlon Wind Energy Portugal*, C-605/20, EU:C:2022:116, punkt 58).

17. Vidare framgår att för att en transaktion ska betraktas som ett tillhandahållande av en tjänst så måste den tillföra mottagaren sådana

fördelar eller tillgodose dennes behov på ett sådant sätt att denne kan betraktas som en konsument av en tjänst (se t.ex. Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627, punkterna 23 och 24 och A, C-410/17, EU:C:2019:12, punkt 53).

18. Av avtalet mellan bolaget och hyresgästen framgår att bolaget ska göra en förskottsbetalning till hyresgästen. Denna betalning utgör samtidigt den slutliga köpeskillingen för återbetalningsanspråket. I övrigt åtar sig bolaget inga förpliktelser. Det finns alltså inte någon skyldighet för bolaget att vidta några åtgärder för att få fordran fastställd eller för att driva in den och köpeskillingen påverkas inte av bolagets agerande gentemot hyresvärden.

19. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan innebörden av avtalet inte anses vara att bolaget tillhandahåller hyresgästen någon tjänst utan att bolaget förvärvar hyresgästens fordran på hyresvärden samt rätten att vidta åtgärder för att få den fastställd och därefter driva in den för egen räkning. Att representanter för bolaget formellt sett, på grund av att det enligt 12 kap. 55 f § andra stycket jordabalken endast är hyresgästen som får ansöka om återbetalning hos hyresnämnden, agerar som ombud för hyresgästen medför ingen annan bedömning.

20. Frågan blir då hur förvärvet av fordran och efterföljande åtgärder för att få den fastställd och reglerad ska bedömas i mervärdesskattehänseende.

21. EU-domstolen har bedömt hur en verksamhet där en näringsidkare på egen risk förvärvar osäkra fordringar till ett pris som understiger fordringarnas nominella värde ska behandlas i mervärdesskattehänseende, när skillnaden mellan det nominella värdet och köpeskillingen avspeglar fordringarnas verkliga ekonomiska värde vid tiden för överlåtelsen. Domstolen fann att förvärvaren av fordringarna i en sådan situation inte tar emot någon ersättning från överlåtaren. Förvärvaren kan därmed inte anses bedriva någon ekonomisk verksamhet och tillhandahåller inte heller någon tjänst mot ersättning. Enligt EU-domstolens praxis kan vidare åtgärder som någon, för egen räkning, har vidtagit för att driva in eller fastställa värdet på en fordran inte likställas med ekonomisk verksamhet (GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700, punkterna 22–25 och Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punkterna 26 och 27, jfr även HFD 2012 ref. 56 II).

22. Mot den angivna bakgrunden kan bolaget inte anses tillhandahålla någon tjänst mot ersättning eller bedriva någon ekonomisk verksamhet genom förvärvet av fordran och efterföljande åtgärder för att få den fastställd och reglerad.

23. Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed att bolaget varken omsätter tjänster eller bedriver ekonomisk verksamhet. Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet med detta.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att Orimlig Hyra i Sverige AB genom den i ansökan beskrivna verksamheten varken omsätter tjänster eller bedriver ekonomisk verksamhet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Bull, Jönsson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Skatterättsnämnden (2022-05-05, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Fored, Fries, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Orimlig Hyra i Sverige AB:s tillhandahållande enligt ansökan utgör omsättning av tjänst.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan är om bolaget omsätter en mervärdesskattepliktig tjänst eller om bolaget på egen risk förvärvar osäkra fordringar till ett pris som understiger fordringarnas nominella värde, varigenom det inte kan anses bedriva ekonomisk verksamhet.

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 tillhandahållits mottagaren (se t.ex. Ntp. Nagyszénás, C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32 och Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 28 och där anmärkta rättsfall, samt HFD 2018 ref. 34 och HFD 2022 not. 1).

Det framgår av avtalet att hyresgästen ger bolaget i uppdrag att så som ombud för hyresgästen driva återbetalningsanspråket avseende den del av hyran som överstiger skäligt belopp (överhyran) i hyresnämnden eller att uppnå en förlikning ned hyresvärden. För denna tjänst erhåller bolaget enligt Skatterättsnämndens mening en ersättning som utgörs av skillnaden mellan det belopp som återbetalats av hyresvärden och det belopp som bolaget dessförinnan har betalat ut till hyresgästen.

Enligt Skatterättsnämndens mening är det således fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer där den ersättning, dvs. mellanskillnaden, utgör det faktiska motvärdet för den juridiska tjänst som bolaget tillhandahåller hyresgästen fram till dess att den slutliga fordran mot hyresvärden slagits fast. Det föreligger därmed ett direkt samband mellan den av bolaget tillhandahållna juridiska tjänsten och den mottagna ersättningen. Varken det förhållandet att bolaget betalar hyresgästen ett belopp i förväg eller att det först senare, när tjänsten utförts och hyresnämndens beslut vunnit laga kraft eller förlikning uppnåtts, erhåller anspråket (fordran), eller metoden för att beräkna ersättningen förändrar den bedömningen.

Först om bolaget efter det att äganderätten till fordran övergått, dvs. när hyresnämndens beslut vunnit laga kraft eller förlikning uppnåtts, måste

HFD 2022

Not 32

driva in överhyran från hyresvärden blir det fråga om indrivning för egen räkning.