

## Ref 35

**En förening tillhandahåller en dejtingtjänst för vilken användaren måste betala ett minimibelopp och där en del av betalningen tillfaller en ideell organisation. Beskattningsunderlaget har beräknats med utgångspunkt i minimibeloppet utan avdrag för den del av betalningen som tillfaller den ideella organisationen och även om användaren väljer att betala ett högre belopp. Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

1 kap. 1 § första stycket 1 och 6 §, 2 kap. 1 § tredje stycket 1, 7 kap. 1 §, 2 § första stycket, 3 § 1 och 3 c § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 juni 2023 följande dom (mål nr 1435-23).

### Bakgrund

1. Mervärdesskatt ska betalas till staten om en beskattningsbar person omsätter en tjänst inom landet och omsättningen är skattepliktig. Med omsättning avses bl.a. att någon tillhandahåller någon annan en tjänst mot ersättning. Skatten beräknas på ett beskattningsunderlag som normalt utgörs av ersättningen för tjänsten, exklusive mervärdesskatt.

2. Singles Project ek. för. (föreningen) har utvecklat en applikation som gör det möjligt för den som använder applikationen (användaren) att träffa andra personer via internet (dejtingtjänst) och som samtidigt är ett verktyg för ideella organisationer att samla in pengar. För att få tillgång till applikationen i en månad måste användaren betala ett minimibelopp på 100 kr men inget hindrar att användaren betalar ett högre belopp. Av det belopp som användaren betalar får föreningen 7,5 procent, en mindre del går till en betal-tjänstleverantör och resten tillfaller en av användaren vald ideell organisation som föreningen samarbetar med.

3. Föreningen ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet av applikationen till användarna utgör en omsättning av tjänst och, om så är fallet, hur beskattningsunderlaget ska beräknas. Av ansökan framgår följande.

4. Föreningen avser att teckna avtal med de ideella organisationer som vill anlita föreningen för att samla in pengar. En sådan organisation får tillgång till en länk som organisationen kan dela med andra i t.ex. sociala medier och som leder potentiella användare till

en registreringssida på föreningens webbplats där organisationen är förvald.

5. Föreningen och den ideella organisationen har bankkonton kopplade till en betaltjänstleverantör. Genom en tjänst som betaltjänstleverantören erbjuder delas användarens betalning upp mellan föreningen, betaltjänstleverantören och organisationen. Detta sker direkt vid betalningstillfället.

6. Skatterättsnämnden fann att föreningens tillhandahållande av en dejtingapplikation och förmedling av en donation utgör en omsättning av tjänst i mervärdesskattehänseende. Ersättningen för tjänsten är den mottagna betalningen, med avdrag för det belopp som förmedlas vidare. Beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i denna ersättning.

#### **Yrkanden m.m.**

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa att det är fråga om tillhandahållande av en tjänst men ändra förhandsbeskedet på så sätt att beskattningsunderlaget ska utgå från den ersättning som köparen faktiskt betalar för tjänsten, dvs. 100 kr.

8. *Singles Project ek. för.* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

#### **Skälen för avgörandet**

##### *Frågan i målet*

9. Huvudfrågan i målet är hur beskattningsunderlaget vid omsättning av en tjänst ska beräknas när köparen måste betala ett visst minimibelopp för att få tillgång till tjänsten och endast en mindre del av beloppet går till den som tillhandahåller tjänsten medan resten tillfaller en ideell organisation.

##### *Rättslig reglering m.m.*

10. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktiga och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. 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 och med tjänst förstås enligt 1 kap. 6 § allt som kan tillhandahållas som inte utgör vara.

11. Av 7 kap. 1 § framgår att skatten tas ut med viss procent av beskattningsunderlaget. Enligt 2 § första stycket och 3 § 1 utgörs beskattningsunderlaget – såvitt nu är relevant – av ersättningen, exklusive mervärdesskatt. Med ersättning förstås enligt 3 c § första

stycket allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för tjänsten från köparen eller en tredje part.

12. Mervärdesskattelagen kommer den 1 juli 2023 att ersättas av mervärdesskattelagen (2023:200). Bestämmelserna i 1994 års mervärdesskattelag motsvaras av 3 kap. 1 § 3, 5 kap. 26 §, 8 kap. 2, 3 och 13 §§ samt 9 kap. 2 § i den nya lagen.

13. Motsvarande bestämmelser finns i artiklarna 2.1 c, 24.1, 73 och 78 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

14. Först ska prövas om föreningen tillhandahåller användaren en tjänst mot ersättning vilket är en förutsättning för att det ska vara fråga om en omsättning.

15. För att anse att en transaktion sker mot ersättning i den mening som avses 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 föreligger om det mellan den som tillhandahåller tjänsten, å ena sidan, och mottagaren av tjänsten, å andra sidan, föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den som utfört dessa transaktioner tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren. Det finns ett direkt samband när två prestationer är villkorade av varandra, dvs. att den ena prestationen bara tillhandahålls om den andra också gör det (se t.ex. Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 25 och San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, punkterna 21 och 26 samt där angiven rättspraxis, jfr även HFD 2022 ref. 3 och HFD 2022 not. 1).

16. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening tillhandahåller föreningen användaren enbart en dejtingtjänst. Överföringen av pengar till en ideell organisation är en insamlingstjänst som tillhandahålls organisationen och inte användaren. Rättsförhållandet mellan föreningen och användaren innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer där användarens betalning utgör det faktiska motvärdet för den dejtingtjänst som föreningen tillhandahåller. Det föreligger därmed ett sådant direkt samband mellan tjänsten och den mottagna ersättningen som krävs för att det ska vara fråga om en omsättning.

17. Frågan blir då hur beskattningsunderlaget ska beräknas. Enligt EU-domstolens praxis utgörs beskattningsunderlaget av det subjektiva värde som den beskattningsbara personen faktiskt har erhållit. Det rör sig således om den ersättning som har fastställts mellan parterna och som betalas till tillhandahållaren, och inte om ett objektiva värde, såsom marknadsvärdet eller ett referensvärde som fastställs av skattemyndigheten (se t.ex. Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, punkt 33 och Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, punkt 28).

18. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det följer av överenskommelsen mellan föreningen och användaren att den senare, för att få tillgång till dejtingtjänsten för en viss period, måste betala ett visst minimibelopp. Som utgångspunkt bör detta minimibelopp ligga till grund för beräkningen av beskattningsunderlaget. Frågan är om det har någon betydelse att en del av beloppet tillfaller en ideell organisation.

19. I RÅ 2002 ref. 112 hade en restaurangkedja träffat avtal om att skänka en del av en dags försäljningsintäkter till en stiftelse och frågan var hur beskattningsunderlaget skulle beräknas. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att beskattningsunderlaget skulle beräknas med utgångspunkt i vad kunden faktiskt hade att erlägga för ett inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppbar samt att den omständigheten att den skattskyldige enligt avtal var skyldig att lämna en del av ersättningen i gåva till en stiftelse saknade betydelse. Beskattningsunderlaget skulle därmed beräknas med utgångspunkt i hela ersättningen, utan avdrag för den del som tillföll stiftelsen.

20. Liksom i 2002 års rättsfall tillfaller en del av betalningen en annan person, i detta fall en av användaren vald ideell organisation. Varken den omständigheten att detta följer av avtalet mellan föreningen och användaren eller det faktum att den del av betalningen som tillfaller organisationen överförs till denna direkt vid betalningstillfället innebär enligt Högsta förvaltningsdomstolen att det finns anledning att beräkna beskattningsunderlaget på annat sätt än enligt rättsfallet. Den ersättning som användaren måste betala för att få tillgång till dejtingtjänsten, dvs. minimibeloppet, ska alltså utan avdrag för den del som tillfaller den ideella organisationen ligga till grund för beräkningen av beskattningsunderlaget.

21. Om användaren väljer att betala ett högre belopp än minimibeloppet får den överskjutande delen anses vara en frivillig betalning utan direkt samband med den tillhandahållna dejtingtjänsten, vilket innebär att den delen inte ska beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget (jfr Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punkt 19 och HFD 2019 ref. 68, punkterna 25 och 26).

22. Sammanfattningsvis gäller alltså att föreningen omsätter en dejtingtjänst och att beskattningsunderlaget vid omsättningen ska beräknas med utgångspunkt i det minimibelopp som användaren måste betala för att tjänsten ska tillhandahållas. Beskattningsunderlaget utgörs därmed av detta minimibelopp, efter avdrag för mervärdesskatt. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska ändras i enlighet med detta.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Singles Project ek. för. omsätter en

tjänst som möjliggör för användaren att träffa andra personer via internet och att beskattningsunderlaget vid omsättningen utgörs av det minimibelopp som användaren måste betala för tjänsten, efter avdrag för mervärdesskatt.

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

---

*Skatterättsnämnden* (2023-02-23, *Pettersson, ordförande, Bohlin, Fored, Fries, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

*Förhandsbesked*

Singles Project ek. för. tillhandahållande av en dejting applikation och förmedling av donation utgör en omsättning av tjänst i mervärdesskattehanseende. Ersättningen för tjänsten är den mottagna betalningen, med avdrag för det belopp som förmedlas vidare. Beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i denna ersättning.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Singles Project ek. för (Sökanden) tjänst innebär att den som gör en betalning på minst 100 kronor på Sökandens webbplats får tillgång till en dejting applikation under en begränsad tid samt får en angiven del av betalningen förmedlad till en specifik ideell förening.

Frågan är om tillhandahållandet utgör en omsättning i mervärdesskattehanseende och hur beskattningsunderlaget ska beräknas.

*Tillhandahållande mot ersättning*

För att det ska vara fråga om omsättning krävs att det faktiskt tillhandahålls en tjänst och att det sker mot ersättning.

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. Det finns ett direkt samband när två prestationer är villkorade av varandra, dvs. att den ena prestationen bara tillhandahålls om den andra också gör det (se t.ex. *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, punkt 21 och 26 samt *Ntp. Nagyszénás*, C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32 och där anmärkta rättsfall, jfr även HFD 2018 ref. 34, HFD 2022 not. 1 samt HFD 2022 ref. 3).

Skatterättsnämnden anser att det är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer där den betalning som Sökanden mottar utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls användaren av applikationen.

Prestationerna är direkt villkorade av varandra. Det föreligger därmed ett sådant direkt samband mellan tjänsten och den mottagna betalningen som krävs för att en omsättning ska anses föreligga.

#### Beskattningsunderlag

Frågan blir då hur beskattningsunderlaget ska beräknas.

Det följer av EU-domstolens rättspraxis att den enhetliga beräkningsgrunden vid tillhandahållande av tjänster mot ersättning utgörs av den faktiska ersättning som den beskattningsbara personen erhåller. Denna ersättning utgör det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits (se t.ex. Orfey Bulgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 44 och där anmärkta rättsfall).

Av beskrivningen i ansökan och ingivna avtal framgår att Sökanden endast kommer att erhålla en viss del av användarens betalning och att en större del kommer att förmedlas till en ideell förening som användaren har valt att skänka pengar till.

Enligt Skatterättsnämndens mening kan det belopp som enligt överenskommelse med användaren ska förmedlas till den ideella föreningen inte anses utgöra ersättning för den tjänst som Sökanden tillhandahåller. Beloppet ska därför inte beaktas som en del av den ersättning utifrån vilken beskattningsunderlaget ska beräknas. Ersättningen utgörs därmed av användarens betalning med avdrag för den del som förmedlas till den ideella föreningen. I ersättningen ingår alltså Sökandens avgift om 7,5 procent, en betalningsavgift och mervärdesskatt. Detta motsvarar det värde som parterna far anses ha tillskrivit den tjänst som Sökanden tillhandahåller, oavsett storleken på betalningen. Beskattningsunderlaget ska beräknas med utgångspunkt i denna ersättning.

I den mån ansökan inte besvaras avvisas den.