



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4096-24

meddelad i Stockholm den 29 november 2024

KLAGANDE

Stockholms kommun

Ombud: Skattejurist Karin Norberg
Stockholms kommun
Stadsledningskontoret
105 35 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 25 juni 2024 i ärende dnr 28-24/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är föremål för mervärdesskatt. Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat.
2. Stockholms kommun ansökte om förhandsbesked för att få veta om kommunen ska anses tillhandahålla tjänster mot ersättning och agera som beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet när den såsom arbetsgivare förser sina tillsvidareanställda med löneförmån i form av förmånscyklar mot att de anställda accepterar en löneväxling genom bruttolöneavdrag.
3. Av ansökan framgår följande. Kommunen har för avsikt att erbjuda alla sina tillsvidareanställda förmånscyklar genom att ingå ett tjänstekoncessionsavtal med en cykelleverantör. Kommunen ska göra avdrag på bruttolönen för de anställda som har pågående hyresavtal avseende förmånscykel. Avtalet reglerar förhållandet mellan kommunen och den anställde men administreras av leverantören. Hyrestiden ska vara 36 månader och leverantören ska fakturera kommunen månadsvis i efterskott. Kommunen eftersträvar ett kostnadsneutralt erbjudande som ska täckas med bruttolöneavdraget och erbjudandet kommer inte att medföra några intäkter för kommunen.
4. Skatterättsnämnden fann att kommunen tillhandahåller tjänster mot ersättning inom ramen för en ekonomisk verksamhet och agerar i egenskap av beskattningsbar person, om den förser sina anställda med förmånscyklar mot att dessa avstår från en del av sin bruttolön.

YRKANDEN M.M.

5. *Stockholms kommun* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och att frågan ska besvaras med att bruttolöneavdraget för de anställda som ingått hyresavtal inte medför att det föreligger ett tillhandahållande mot ersättning i en ekonomisk verksamhet. Kommunen yrkar vidare att förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas.
6. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och att yrkandet om att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen**

7. Frågan är om en arbetsgivare som förser sina anställda med förmånscyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning och agera som beskattningsbar person inom ramen för en ekonomisk verksamhet.

Rättslig reglering m.m.

8. Enligt 3 kap. 1 § 3 mervärdesskattelagen (2023:200) är tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.
9. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 2 § första stycket den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Enligt andra stycket avses med ekonomisk verksamhet varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör.

10. Med tillhandahållande av tjänster avses enligt 5 kap. 26 § varje transaktion som inte utgör en leverans av varor.
11. Bestämmelserna har sina motsvarigheter i artiklarna 2.1 c, 9.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Den unionsrättsliga reglering som aktualiseras har redan tolkats av EU-domstolen och domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därför anledning att hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen.
13. Högsta förvaltningsdomstolen prövar inledningsvis om det aktuella förfarandet utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i mervärdesskatterättslig mening. För att så ska vara fallet krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Ett direkt samband föreligger om tillhandahållaren och köparen utbyter prestationer där ersättningen utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls och prestationerna är villkorade av varandra, dvs. den ena prestationen tillhandahålls bara om den andra också gör det (HFD 2023 ref. 35, punkt 15 och där angiven rättspraxis från EU-domstolen).
14. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2024 ref. 33 – med hänvisning till EU-domstolens avgörande *Astra Zeneca UK, C-40/09*, *EU:C:2010:450* – funnit att en arbetsgivare som förser sina anställda med förmånscyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön tillhandahåller en tjänst mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt.

15. I det rättsfallet uttalade Högsta förvaltningsdomstolen följande. Det är fråga om ett specifikt avdrag som den anställde medger för att få förmånen. Ersättningen kan således mätas i pengar och prestationerna är villkorade av varandra. Att avdraget görs på bruttolönen saknar under sådana omständigheter betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen (punkt 17).
16. Att arbetsgivaren – som i förevarande mål – är en kommun medför inte att det finns skäl att göra någon annan bedömning än den som gjordes i det nämnda rättsfallet. Stockholms kommun ska alltså anses tillhandahålla en tjänst mot ersättning om den förser sina anställda med förmånscyklar mot att avdrag görs på de anställdas bruttolön.
17. Beträffande den efterföljande frågan om kommunen inom ramen för en ekonomisk verksamhet agerar som en beskattningsbar person vid ett sådant tillhandahållande gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning.
18. Av EU-domstolens praxis framgår att bedömningen av om en verksamhet utgör ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig bemärkelse ska göras objektivt, i den meningen att verksamheten ska bedömas i sig, oberoende av dess syfte och resultat. I regel kvalificeras en verksamhet som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning som erhålls av den som har utfört transaktionen. Samtliga de omständigheter under vilka verksamheten bedrivs ska undersökas. Bedömningen ska göras i det enskilda fallet med utgångspunkt i vad som skulle vara det typiska beteendet hos en näringsidkare som är verksam inom det berörda området (se t.ex. Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkterna 33–35).
19. Vid bedömningen kan en relevant faktor vara att nivån på ersättningen bestämts enligt kriterier som säkerställer att ersättningen är tillräcklig för att täcka tjänsteleverantörens löpande kostnader. Även intäkternas belopp och antalet kunder kan vara relevanta faktorer vid bedömningen (se t.ex.

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 49). Den omständigheten att en verksamhet inte har som mål att gå med vinst utesluter inte att det är fråga om en ekonomisk verksamhet (Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, punkt 49).

20. I förevarande fall är avsikten att bruttolöneavdraget ska täcka kostnaderna som kommunen har för att tillhandahålla cyklarna. Vidare är det fråga om ett omfattande erbjudande och verksamheten får anses vara av fortlöpande karaktär. Kommunens tillhandahållande av förmånscyklar till anställda mot ett bruttolöneavdrag utgör därför enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening en ekonomisk verksamhet som utförs av kommunen i egenskap av beskattningsbar person.
21. Förhandsbeskedet ska alltså fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Thomas Bull,
Per Classon och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Erika Karlsson.