



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4686-23

meddelad i Stockholm den 20 februari 2024

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Påfvelunds Samfällighetsförening, 857202-6170
c/o AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 29 juni 2023 i ärende dnr 129-22/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att bidrag som Påfvelunds Samfällighetsförening uttaxerar av sina medlemmar inte avser en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

BAKGRUND

1. En vara som levereras och en tjänst som tillhandahålls av en beskattningsbar person mot ersättning ska som regel vara föremål för mervärdesskatt. Det här målet gäller frågan hur de bidrag som en samfällighetsförening uttaxerar av sina medlemmar ska behandlas i mervärdesskattehänseende.
2. En gemensamhetsanläggning är en anläggning som är gemensam för flera fastigheter och som inrättats för att tillgodose ett ändamål av stadigvarande betydelse för dem. Anläggningen hör till de fastigheter som deltar i den och för anläggningens utförande och drift utgör de deltagande fastigheterna en samfällighet.
3. En gemensamhetsanläggning kan förvaltas av en samfällighetsförening som fastighetsägarna är medlemmar i. Även om anläggningen förvaltas av en samfällighetsförening är det fastighetsägarna som är ansvariga för den. Grunderna för fördelning av kostnaderna för gemensamhetsanläggningens utförande och drift fastställs genom att varje fastighet ges ett andelstal vid förrättningen där anläggningen inrättas. Om en samfällighetsförenings behov av medel inte täcks på annat sätt ska bidrag i pengar uttaxeras av medlemmarna.
4. Påfvelunds Samfällighetsförening förvaltar en gemensamhetsanläggning som består av en värmecentral med kulvertledningar för distribution av värme och varmvatten, ledningar för kallvatten och avlopp samt fiber för bredband. För att få veta om bidrag som uttaxeras av medlemmarna ska beläggas med mervärdesskatt ansökte samfällighetsföreningen om förhandsbesked och frågade om den bedriver ekonomisk verksamhet i egenskap av beskattningsbar person

och om uttaxerade bidrag utgör ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattehänseende.

5. Skatterättsnämnden fann att samfällighetsföreningen genom den i ansökan beskrivna verksamheten får anses bedriva ekonomisk verksamhet och i egenskap av beskattningsbar person tillhandahålla sina medlemmar varor och tjänster mot ersättning i form av uttaxering av bidrag enligt andelstalen för utförande och drift.

YRKANDEN M.M.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.
7. *Påfvelunds Samfällighetsförening* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att föreningen inte bedriver en självständig ekonomisk verksamhet när den förvaltar gemensamhetsanläggningen och att föreningen inte omsätter varor och tjänster i egenskap av beskattningsbar person.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

8. Frågan i målet är om bidrag som uttaxeras av medlemmarna i en samfällighetsförening avser en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

Rättslig reglering m.m.*Mervärdesskatt*

9. 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. Med omsättning av vara förstås enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 att en vara överläts mot ersättning och med omsättning av tjänst förstås enligt tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.
10. Sedan Skatterättsnämnden meddelade sitt beslut har 1994 års mervärdesskattelag upphävts och ersatts av mervärdesskattelagen (2023:200) som trädde i kraft den 1 juli 2023. Av övergångsbestämmelserna följer att den nya lagen – med undantag för vissa här inte aktuella situationer – gäller för förhållanden som hänför sig till tiden från och med ikraftträdandet. Av 3 kap. 1 § 1 och 3 i den lagen framgår att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap är transaktioner som är föremål för mervärdesskatt.
11. Bestämmelserna har sin motsvarighet i artiklarna 2.1 a och 2.1 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Samfälligheter

12. En gemensamhetsanläggning kan enligt 1 § första stycket och 4 § första stycket anläggningslagen (1973:1149) inrättas vid förrättning hos lantmäterimyndighet för att tillgodose ändamål av stadigvarande betydelse för flera fastigheter.

13. Av 14 § första stycket framgår att en gemensamhetsanläggning och rätt till utrymme är samfällda för de fastigheter som deltar i anläggningen. Av andra stycket framgår att de deltagande fastigheterna utgör en särskild samfällighet för anläggningens utförande och drift.
14. I 15 § första stycket föreskrivs att grunderna för fördelning av kostnaderna för en gemensamhetsanläggnings utförande fastställs vid förrättningen. För varje fastighet anges andelstal, som bestäms efter vad som är skäligt med hänsyn främst till den nytta som fastigheten har av anläggningen.
15. Enligt 15 § andra stycket första meningen fastställs andelstal även i fråga om kostnaderna för anläggningens drift. Sådant andelstal bestäms enligt andra meningen efter vad som är skäligt med hänsyn främst till den omfattning i vilken fastigheten beräknas använda anläggningen. Av tredje meningen framgår att om det är lämpligt, kan det föreskrivas att kostnaderna i första hand ska fördelas genom att avgifter tas ut för anläggningens utnyttjande.
16. En samfällighet kan enligt 4 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter förvaltas av en särskilt bildad samfällighetsförening. Av 1 § andra stycket och 17 § följer att ägarna till de fastigheter som utgör samfälligheten är medlemmar i föreningen. Föreningens ändamål är enligt 18 § att förvalta samfälligheten och föreningen får inte driva verksamhet som är främmande för det ändamålet.
17. I 40 § föreskrivs att om en samfällighetsförenings medelsbehov inte täcks på annat sätt, ska bidrag i pengar uttaxeras av medlemmarna. Uttaxering sker enligt 42 § första och andra styckena som regel i enlighet med en av styrelsen upprättad och på föreningsstämma framlagd debiteringslängd av vilken framgår det belopp som uttaxeras, vad som belöper på varje medlem och när betalning ska ske.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

18. En förutsättning för att bidrag som uttaxeras av medlemmarna i Påfvelunds Samfällighetsförening ska beläggas med mervärdesskatt är att bidragen kan anses utgöra ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.
19. Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare bedömt att en samfällighetsförening som i enlighet med sitt ändamål genomför en uppgift som endast tillgodoser deltagande fastigheters behov inte kan anses omsätta en vara eller tjänst i mervärdesskatterättslig mening (se RÅ83 1:26 och RÅ 1986 not. 675). Det synsättet bekräftas också indirekt i rättsfallet HFD 2015 ref. 54 (jfr även RÅ 2002 ref. 13 och HFD 2011 not. 75).
20. Skatteverket gör emellertid gällande att rättsläget som etablerats genom Högsta förvaltningsdomstolens tidigare avgöranden inte längre kan upprätthållas med hänsyn till rättsutvecklingen hos EU-domstolen. Skatteverket pekar bl.a. på rättsfallet WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038) och den praxis som det hänvisas till i den domen.
21. I det avgörandet bedömde EU-domstolen att en transaktion som bestod i en leverans av värme från en sammanslutning av bostadsägare till en medlem mot ersättning, utgjorde en leverans av en vara som i princip är föremål för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 2.1 a i mervärdesskatte-direktivet (punkt 38). Av domen framgår att domstolen utgick från att varje medlem betalade för sin egen konsumtion av värme enligt medlemmens individuella mätare (punkt 28).
22. Av ansökan om förhandsbesked framgår att de uttaxeringar som Påfvelunds Samfällighetsförening avser att göra av sina medlemmar för kostnader för gemensamhetsanläggningen baseras på de andelstal som fastställts för anläggningen vid förrättning. Det är alltså fråga om uttaxeringar som sker med

stöd av 40 § lagen om förvaltning av samfälligheter och avser kostnader fördelade efter andelstal enligt 15 § första stycket och andra stycket första och andra meningarna anläggningslagen. Som framgår av punkterna 14 och 15 innebär det att kostnaderna fördelas efter vad som är skäligt med hänsyn främst till den nytta fastigheten har av anläggningen respektive den omfattning i vilken fastigheten beräknas använda anläggningen, till skillnad från när kostnaderna fördelas enligt andra stycket tredje meningen genom att avgifter tas ut för anläggningens utnyttjande.

23. I förarbetena till 40 § lagen om förvaltning av samfälligheter konstateras att den paragrafen behandlar frågan om medlemmarnas bidragsskyldighet till en samfällighetsförening. Det uttalas vidare att avgifter för ett utnyttjande av en gemensamhetsanläggning, som delägare har att erlægga enligt 15 § andra stycket tredje meningen anläggningslagen, ska betraktas som inkomster vid upprättande av stat för föreningen. De ska inte uttaxeras i den ordning som anges i 40 § och följande paragrafer (prop. 1973:160 s. 431 f.).
24. Sådana uttaxeringar som det är fråga om i målet grundar sig alltså inte på – och har inte någon koppling till – att anläggningen utnyttjas av någon enskild medlem, utan sker för att samfällighetsföreningens medlemmar ska uppfylla sin gemensamma skyldighet att bidra till finansieringen av gemensamhetsanläggningen. De bidrag som uttaxeras kan därför inte anses utgöra ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster från föreningen till medlemmarna.
25. Varken rättsfallet WEG Tevesstraße eller den praxis i övrigt som har utvecklats av EU-domstolen utgör därmed skäl att när det gäller uttaxering av bidrag frångå det rättsläge som har etablerats genom Högsta förvaltningsdomstolens tidigare avgöranden.

26. Av det sagda följer att bidrag som uttaxeras av medlemmarna i Påfvelunds Samfällighetsförening för utförandet och driften av föreningens gemensamhetsanläggning inte avser en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mats Anderson och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.