



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7885-23

meddelad i Stockholm den 27 maj 2024

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

Bikelease Sweden AB, 559142-3867
Box 2
131 06 Nacka

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 december 2023 i ärende dnr 52-23/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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.
2. Bikelease Sweden AB bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet som i huvudsak består av att sälja cyklar och service som arbetsgivare erbjuder sina anställda som förmån. Bolaget har för avsikt att erbjuda sina egna anställda förmånscyklar mot ett avdrag på bruttolönen.
3. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om det avdrag som bolaget kommer att göra från de anställdas bruttolön utgör ersättning för tillhandahållande av en mervärdesskattepliktig tjänst.
4. Skatterättsnämnden fann att bolaget, när det förser sina anställda med förmånscyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön, tillhandahåller tjänster mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt.

YRKANDEN M.M.

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.
6. *Bikelease Sweden AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, ska besvara frågan med att ett bruttolöneavdrag inte utgör en ersättning för en skattepliktig tjänst i de fall den anställde går med på ett avdrag i utbyte mot en personalförmån. Bolaget anser att det måste vara fråga om ett avstående av en del av nettolönen, dvs. ett konkret belopp som ska dras av från det lönebelopp som den anställde ska få utbetalt, för att det ska kunna anses vara fråga om en ersättning i mervärdesskattehänseende.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

7. Frågan i målet är om en arbetsgivare som förser sina anställda med förmåncyklar mot att de avstår från en del av sin bruttolön kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt.

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 sin motsvarighet i artiklarna 2.1 c, 9.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. För att det ska vara fråga om ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i mervärdesskatterättslig mening 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).

13. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallen RÅ 1999 ref. 37 och RÅ 1999 not. 176 ansett att en arbetsgivares utlåning av datorer till sina anställda mot avdrag på netto- eller bruttolöner var en del av avlöningsförmånerna och därmed inte utgjorde något tillhandahållande av tjänster mot vederlag.
14. EU-domstolen har emellertid därefter i avgörandet Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, funnit att en arbetsgivares tillhandahållande av värdekuponger till de anställda mot att dessa avstod från en del av sin lön i kontanter utgjorde ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Det är alltså numera klarlagt att en arbetsgivare som mot löneavdrag tillhandahåller sina anställda en förmån kan anses tillhandahålla de anställda en tjänst som kan bli föremål för mervärdesskatt.
15. Frågan är då om, som bolaget gör gällande, det inte är ett tillhandahållande av en tjänst mot en ersättning när arbetsgivaren gör avdraget på bruttolönen och inte på nettolönen.
16. EU-domstolen uttalade i Astra Zeneca-målet att ersättning i mervärdesskatterättslig mening utgörs av det subjektiva värdet, dvs. det värde som faktiskt erhållits, och som kan mätas i pengar. I målet var det fråga om en sådan ersättning eftersom transaktionen medförde ett specifikt avdrag på lönen för de anställda som valt att få kuponger och vederlaget motsvarade en del av lönen i kontanter till de anställda (punkterna 28–31).

17. Bikelease Sweden avser att erbjuda sina anställda förmånsbilar som de anställda ska betala för genom ett avdrag på bruttolönen. Det är alltså 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. Tillhandahållandet ska därmed anses utgöra ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning som kan bli föremål för mervärdesskatt.
18. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

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

Föredragande har varit justitiesekreteraren Erika Karlsson.