

Not 9

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 februari 2024 följande dom (mål nr 2819-23).¹

Bakgrund

1. En tjänst som tillhandahålls av en beskattningsbar person mot ersättning ska som regel vara föremål för mervärdesskatt.

2. I en ekonomisk förening är varje medlem skyldig att delta med en medlemsinsats. Insatsen innebär att medlemmen får en andel som motsvarar dennes ekonomiska rättigheter i föreningen.

3. By-Horndal Landsbygdsfiber Ekonomisk förening har anlagt ett kommunikationsnät för bredband. Det har finansierats dels genom statsbidrag, dels genom medlemsinsatser.

4. Som medlem i föreningen kan antas den som äger en fastighet inom By församling norr om Dalälven med omnejd. Varje medlem ska enligt föreningens stadgar delta i föreningen med ett insatsbelopp vars storlek beslutas av styrelsen.

5. Föreningen ansökte om förhandsbesked och ville veta om mervärdesskatt ska redovisas på de medlemsinsatser som nya medlemmar måste betala.

6. Skatterättsnämnden fann att föreningen tillhandahöll kommunikationsnät för bredband mot ersättning i form av medlemsinsats vilket utgjorde en omsättning i mervärdesskattehanseende.

Yrkanden m.m.

7. *By-Horndal Landsbygdsfiber Ekonomisk förening* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att stadgeenligt fastställda obligatoriska medlemsinsatser inte avser någon tjänst som ska beläggas med mervärdesskatt.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

Skälen för avgörandet*Frågan i målet*

9. Frågan i målet är om en medlemsinsats i en ekonomisk förening avser en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

Rättslig reglering m.m.

10. 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 tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

11. Sedan Skatterättsnämnden meddelade sitt beslut har 1994 års mervärdesskattelag upphävts och ersatts av mervärdesskattelagen

¹ Samma fråga som i denna notis har också avgjorts i HFD 2024 ref. 10 (red. anm.).

(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.

12. Bestämmelserna har sin motsvarighet i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

13. Med en medlemsinsats avses enligt 10 kap. 1 § första stycket lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar bl.a. den insats som en medlem enligt stadgarna är skyldig att delta med i föreningen (obligatorisk insats). Med en andel avses enligt andra stycket de ekonomiska rättigheter som medlemmen har mot föreningen och som grundas på hans eller hennes medlemsinsatser.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Av föreningens stadgar framgår att medlem ska delta i föreningen med ett insatsbelopp om lägst 200 kr och högst 20 000 kr för varje ansluten fastighet. För närvarande uppgår medlemsinsatsen till 19 350 kr per fastighet. Av lämnade förutsättningar framgår att den insats som medlemmen betalar är en sådan obligatorisk medlemsinsats som avses i lagen om ekonomiska föreningar.

15. Frågan är då hur denna medlemsinsats ska behandlas i mervärdesskatterättsligt hänseende.

16. EU-domstolen har i rättsfallet KapHag (C-442/01, EU:C:2003:381) uttalat att det förhållandet att en ny bolagsman ges tillstånd att mot en kontantinsats inträda i ett bolag, i vilket bolagsmännen är obegränsat ansvariga för bolagets skulder, inte innebär att denne erhåller en tjänst. Det saknar i det sammanhanget betydelse om det är bolaget eller redan befintliga bolagsmän som ska anses låta den nye bolagsmannen inträda i bolaget, då detta hur som helst inte utgör ett tillhandahållande av en tjänst mot vederlag i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (punkterna 41–43).

17. Av EU-domstolens avgörande i KapHag följer att en insats i en associationsform som i Sverige närmast motsvarar ett handelsbolag inte är ersättning för tillhandahållande av en tjänst. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas skäl att anlägga ett annat synsätt när det som i detta fall är fråga om en insats i en ekonomisk förening.

18. Av det sagda följer att medlemsinsatsen inte avser en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att medlemsinsatsen inte avser en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Sofia Karlsson Wramsmyr.

Skatterättsnämnden (2023-04-25, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Classon, Fored, Olsson, Pettersson och Sandberg Nilsson*):

Förhandsbesked

By Horndal Landsbygdsfiber ekonomisk förenings tillhandahållande av kommunikationsnät för bredband mot ersättning i form av medlemsinsats utgör en omsättning i mervärdesskattehänseende.

Skatterättsnämndens bedömning

För att det ska vara fråga om omsättning av en tjänst krävs att det faktiskt tillhandahålls en tjänst 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).

Föreningen erbjuder fastighetsägare tillgång till bredbandsnätet mot ersättning i form av en medlemsinsats. Genom att ansluta sin fastighet väljer fastighetsägaren således att ingå ett avtal om nyttjanderätt till nätet och kan därefter köpa digitala tjänster.

Enligt Skatterättsnämndens mening finns därmed ett direkt samband mellan föreningens tillhandahållande av tjänsten och ersättningen, eftersom det mellan föreningen och medlemmen föreligger ett rättsförhållande som innebär ömsesidigt utbyte av prestationer, dvs. tillgång till bredbandsnätet mot att fastighetsägaren betalar medlemsinsats där ersättningen utgörs av det faktiska motvärdet för tjänsten. Vid den bedömningen saknar det betydelse i vad mån medlemsinsatsen återbetalas vid utträde ur föreningen.