

## Ref 11

### **En samfällighetsförenings uttaxering av bidrag av sina medlemmar avser inte en transaktion som är föremål för mervärdesskatt. Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

1 kap. 1 § första stycket 1, 2 kap. 1 § första stycket 1 och tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), 3 kap. 1 § 1 och 3 mervärdesskattelagen (2023:200), artiklarna 2.1 a och 2.1 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), 40 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 februari 2024 följande dom (mål nr 1536-23).

#### **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 mervärdesskatt hänseende.

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. Kärrbackstrands Samfällighetsförening förvaltar en gemensamhetsanläggning som består av vägar med tillhörande väganordningar. 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 för drift och upprustning av gemensamhetsanläggningen utgör ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster i mervärdesskatt hänseende.

5. Skatterättsnämnden fann att samfällighetsföreningen genom den i ansökan beskrivna verksamheten får anses bedriva ekonomisk

verksamhet i egenskap av beskattningsbar person och tillhandahålla tjänster mot ersättning till sina medlemmar.

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

6. *Kärrbackstrands Samfällighetsförening* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att föreningen inte omsätter varor eller tjänster i egenskap av beskattningsbar person när föreningens kostnader för gemensamhetsanläggningen fördelas mellan föreningens medlemmar genom uttaxering. Samfällighetsföreningen yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

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

### **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 samfälliga 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 gemensamhetsanläggningens 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. 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.

19. En förutsättning för att bidrag som uttaxeras av medlemmarna i Kärrbackstrands Samfällighetsförening ska beläggas med mervärdesskatt är att bidragen kan anses utgöra ersättning för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.

20. 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).

21. 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.

22. 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 mervärdesskattedirektivet (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).

23. Av ansökan om förhandsbesked framgår att de uttaxeringar som Kärrbackstrands Samfällighetsförening avser att göra av sina medlemmar för kostnader för drift och upprustning av gemensamhetsanläggningen baseras på de andelstal som fastställts vid förrettningen då anläggningen inrättades. 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 § andra stycket första och andra meningarna anläggningslagen. Som framgår av punkt 15 innebär det att kostnaderna fördelas efter vad som är skäligt med hänsyn främst till den omfattning i vilken fastigheten beräknas använda anläggningen, till skillnad från när kostnaderna fördelas enligt tredje meningens genom att avgifter tas ut för anläggningens utnyttjande.

24. 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 meningens 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.).

25. 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.

26. 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.

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

### Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att bidrag som Kärrbackstrands Samfällighetsförening uttaxerar av sina medlemmar 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* (2023-02-21, *Pettersson*, ordförande [skiljaktig], *Bohlin*, *Fored* [skiljaktig], *Fries*, *Olsson*, *Sandberg Nilsson* [skiljaktig] och *Tunudd*):

#### *Förhandsbesked*

Genom den i ansökan beskrivna verksamheten får Kärrbackstrands Samfällighetsförening anses bedriva ekonomisk verksamhet i egenskap av beskattningsbar person och tillhandahålla tjänster mot ersättning till sina medlemmar.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

Enligt svensk praxis har en samfällighetsförenings genomförande av den uppgift för vilken den tillkommit inte ansetts innebära att föreningen därigenom i ekonomisk verksamhet omsätter vara eller tjänst, under förutsättning att tillhandahållandet avser delägarfastigheternas egna behov (RÅ 1983 1:26, jfr även uttalanden i senare avgöranden, bl.a. HFD 2015 ref. 54).

Frågan är om rättsutvecklingen och framförallt EU-domstolens praxis, däribland WEG Tevesstraße, medför en förändrad bedömning i dessa fall.

Enligt mervärdesskattelagen avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet

oberoende av dess syfte och resultat. För att mervärdesskatt ska tas ut vid försäljning av varor och tjänster krävs att säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap.

En förutsättning för att det ska vara fråga om omsättning av en tjänst är att säljaren faktiskt tillhandahåller en tjänst och att det sker mot ersättning (EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 34).

#### Tillhandahållande mot ersättning

För att anse att en transaktion sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 a och 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 bildades i samband med att gemensamhetsanläggningen Torsby Kärrbackstrand ga:2 bildades. Föreningens ändamål enligt stadgarna är att förvalta gemensamhetsanläggningen. Föreningens kostnader för utförande och drift fördelas mellan medlemmarna och det belopp som uttaxeras grundas på de andelstal som bestämdes vid förrättningen. Av 15 § anläggningslagen följer att varje medlems andel fastställs mot bakgrund av vad som är skäligt med hänsyn till den nytta respektive den omfattning som medlemmen beräknas använda anläggningen.

Enligt Skatterättsnämndens mening är det fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan föreningen och dess medlemmar där ersättningen i form av uttaxerade belopp utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som föreningen tillhandahåller inom ramen för sitt ändamål att förvalta anläggningen. Det föreligger därmed ett sådant direkt samband mellan föreningens tillhandahållande av tjänster och den mottagna ersättningen som krävs för att en omsättning ska anses föreligga. Det har för bedömningen ingen betydelse hur föreningen väljer att finansiera den planerade upprustningen av en vägbro.

Det förhållandet att medlemmens andel har fastställts i anläggningsbeslut av Lantmäteriet och inte har beräknats efter exakt hur ofta medlemmen använder gemensamhetsanläggningen föranleder, enligt Skatterättsnämnden, ingen annan bedömning. Det framgår av EU-domstolens praxis att den omständigheten att en verksamhet består i utförandet av uppgifter som tilldelats och regleras i lag och att verksamheten bedrivs i allmänintresse saknar relevans för bedömningen av om verksamheten utgör tillhandahållande mot ersättning (se t.ex. *WEG Tevesstraße*, punkt 35 samt EQ, punkt 39). Vidare framgår att den omständigheten att ersättningen inte fastställs på grundval av individuella tjänster, utan på ett schablonmässigt sätt och på årsbasis, i syfte att täcka verksamhetens driftkostnader, inte i sig påverkar det direkta sambandet mellan tillhand-

hållande av tjänsten och ersättningen (se t.ex. Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punkt 36 och Ntp. Nagyszénás, punkt 37-38).

Skatterättsnämnden anser mot bakgrund av det ovan angivna att föreningens tjänster tillhandahålls mot ersättning.

**Beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet**

En ytterligare förutsättning är att tillhandahållandet av tjänsterna omfattas av begreppet ekonomisk verksamhet (EQ, punkt 45-46).

Enligt EU-domstolens praxis innebär formuleringen i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, särskilt uttrycket "den som", att begreppet "beskattningsbar person" ges en vid definition som fokuserar på självständigheten vid utövandet av en ekonomisk verksamhet. Detta innebär att samtliga fysiska och juridiska personer, både offentlighetsrättsliga och privaträttsliga, och till och med enheter som inte är egna rättssubjekt, vilka objektivt sett uppfyller villkoren i bestämmelsen anses vara beskattningsbara personer med avseende på mervärdesskatt. I syfte att fastställa om ekonomisk verksamhet bedrivs självständigt, ska det kontrolleras om den berörda personen bedriver sin verksamhet i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar samt själv står den ekonomiska risken för verksamheten. I regel kvalificeras en verksamhet som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot ersättning (se t.ex. WEG Tevesstraße, punkt 29, 30 och 34 samt EQ, punkt 31 och 47).

En samfällighetsförening är en sammanslutning som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter och vars medlemmar utgörs av delägarna i samfälligheten. Föreningen är således en juridisk person med egen rättskapacitet som, enligt Skatterättsnämndens uppfattning, agerar självständigt i förhållande till medlemmarna.

Skatterättsnämnden anser därmed att föreningen bedriver en självständig ekonomisk verksamhet när den fortlöpande förvaltar gemensamhetsanläggningen mot ersättning. När föreningen omsätter tjänster till sina medlemmar gör den det i egenskap av en beskattningsbar person.

*Fored, Pettersson och Sandberg Nilsson* var skiljaktiga och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser vi inte att föreningen omsätter varor eller tjänster i en ekonomisk verksamhet. Föreningen är därför inte skattskyldig till mervärdesskatt för ifrågavarande uttaxeringar.

Enligt svensk praxis har en samfällighetsförenings genomförande av den uppgift för vilken den tillkommit inte ansetts innebära att föreningen därigenom i ekonomisk verksamhet omsätter vara eller tjänst, under förutsättning att tillhandahållandet avser delägarfastigheternas egna behov (RÅ 1983 1:26, jfr även uttalanden i senare avgöranden, bl.a. HFD 2015 ref. 54).

Frågan är om rättsutvecklingen och framförallt EU-domstolens praxis, däribland WEG Tevesstraße, medför en förändrad bedömning i dessa fall.

EU-domstolens dom i WEG Tevesstraße avser individuella värmeleveranser och saknar därför enligt vår mening relevans för bedömningen av föreningens uttaxeringar för drift och underhåll av gemensamt ägd egendom. Av EU-domstolens dom i mål Vereniging Noordelijke Land – en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, följer vidare att en

verksamhet som består i att tillvarata medlemmars allmänna intressen inte medför skattskyldighet.

Föreningens ändamål är att förvalta den aktuella gemensamhetsanläggningen. Föreningens drift och underhåll av gemensamhetsanläggningen finansieras genom att kostnaderna fördelas och bidrag uttaxeras av medlemmarna. Uttaxeringen av föreningens kostnader för inköp av varor och tjänster grundas på de andelstal som bestämdes vid bildandet av anläggningen. Delägarnas finansiering av gemensamma kostnader för drift och underhåll innebär enligt vår mening inte att delägarna i förevarande fall betalar föreningen för en förvaltningstjänst. Föreningen omsätter således inte varor eller tjänster när föreningen inom ramen för sitt ändamål erhåller betalning för att täcka föreningens kostnader för drift och underhåll av ifrågakvarande gemensamhetsanläggning. Enligt vår mening saknas därmed skäl att med hänvisning till avgöranden från EU-domstolen frånga etablerad svensk praxis.