



KLAGANDE

Trossamfundet Svenska kyrkan, 252002-6135

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Uppsalas dom den 6 november 2017 i
mål nr 2178-15 och 2181-15, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2013

Mervärdesskatt för redovisningsperioderna januari–december 2012

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten bifaller överklagandet i enlighet med vad som framgår av
skälen för kammarrättens avgörande.

BAKGRUND

De aktuella målen rör frågan om Trossamfundet Svenska kyrkan (nedan trossamfundet, Svenska kyrkan eller kyrkan) ska beskattas för vissa tjänster som av kyrkan har beskrivits som IT-tjänster och administrativa tjänster på områdena juridik och fastigheter som kyrkan på nationell nivå har tillhandahållit sina stift, kyrkliga samfälligheter och församlingar mot ersättning.

YRKANDEN M.M.

Svenska kyrkan fullföljer sin talan och anser att kyrkan inte ska beskattas för tillhandahållanden inom kyrkan i enlighet med de yrkanden som framställdes i förvaltningsrätten.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

VAD PARTERNA FÖR FRAM

Svenska kyrkan

Det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan är en juridisk person. Principfrågan i målet är om transaktioner som sker inom denna juridiska person utgör näringsverksamhet och kan beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och mervärdesskattelagen (1994:200). Förvaltningsrättens avgörande har utformats med detta som utgångspunkt. Trots det har förvaltningsrätten inte prövat vilken betydelse det har att transaktionerna sker inom en juridisk person. Förvaltningsrätten har i stället utgått från att det är fråga om transaktioner mellan olika juridiska personer.

Svenska kyrkan tolkar förvaltningsrättens avgörande som att det felaktigt antagits att det varit ostridigt i målet att Svenska kyrkans nationella organ är

en egen juridisk person och att de organisatoriska delarna är fristående från de nationella organen men att samtliga är delar av trossamfundet. Den utgångspunkten är dock felaktig då de nationella organen inom Svenska kyrkan inte är en egen juridisk person. Begreppet ”den nationella nivån” används inom Svenska kyrkan som ett samlingsbegrepp på de centrala organen men dessa är som sagt inte någon egen juridisk person utan en del av Svenska kyrkan. Den juridiska personen Svenska kyrkan omfattar såväl de centrala organen som de organisatoriska delarna.

Svenska kyrkan har tidigare framfört att den enda liknande företeelse som finns är staten med dess myndigheter och verk. Staten är en juridisk person och myndigheter och verk har egna organisationsnummer och rättskapacitet men är samtidigt en del av staten. Däremot finns det ingen juridisk person som är staten exklusive myndigheter och verk. Detsamma gäller för Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar. Frågan i målet är således inte bara av principiell betydelse för Svenska kyrkan utan även för staten med sina självständiga myndigheter och för andra trossamfund som har registrerade organisatoriska delar.

En grundläggande skatterättslig princip är konkurrensneutralitet och att liknande situationer ska beskattas lika. Förvaltningsrätten har noterat att i princip samma skatteregler bör gälla för Svenska kyrkan som för andra trossamfund och ideella föreningar. Det är vid denna jämförelse viktigt att förstå att andra trossamfund får behandlas som en juridisk person vid beskattningen eftersom de inte behöver registrera sina organisatoriska delar. Även ideella föreningar som är uppdelade i avdelningar, sektioner eller liknande behandlas som en juridisk person vid beskattningen. Som framgår ovan behandlas även staten som en juridisk person trots att det inom staten finns delar med egen rättskapacitet. Förvaltningsrättens tolkning av Svenska kyrkans juridiska struktur innebär således att Svenska kyrkan i skattehänseende särbehandlas negativt i förhållande till jämförbara organisationer.

Det är orimligt att det ska ses som skattepliktiga transaktioner när Svenska kyrkan effektiviserar och samordnar sin egen interna bokföring och IT-struktur, sina valprocesser och annan intern administration, genom att förlägga den till den del av organisationen där den kan bedrivas effektivast. Särskilt när motsvarande åtgärder ses som transaktioner inom en juridisk person som inte beskattas när staten, andra trossamfund och föreningar gör detsamma.

Skatteverket

Det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan är enligt 9 § lagen (1998:1593) om trossamfund en egen juridisk person som får förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter. De organisatoriska delarna är också enligt 13 § samma lag egna juridiska personer som får förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter. Svenska kyrkan har tidigare deklarerat tillhandahållandena från de nationella organen som en intäkt av näringsverksamhet i det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan. Det får förutsättas att de organisatoriska delarna, motsatsvis, har behandlat detta som en kostnad i sin verksamhet. Skatteverket förutsätter också att detta återspeglar hur transaktionerna bokföringsmässigt har behandlats.

Skatteverket ser det som uteslutet att det inte skulle vara fråga om tillhandahållanden mellan den juridiska personen Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar som också utgör egna juridiska personer med hänsyn till synen på den nationella nivån. Den nationella nivån är en del av det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan och tjänster har utförts till de självständiga organisatoriska delarna varpå fakturering har skett via en kostnadsfördelning mellan de olika juridiska personerna. Med andra ord, det registrerade trossamfundet har mot betalning tillhandahållit tjänster till dess självständiga organisatoriska delar.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om de aktuella tjänsterna som Svenska kyrkan mot ersättning tillhandahåller sina församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift är transaktioner mellan oberoende rättssubjekt eller om de är att betrakta som interna omdispositioner av resurser inom rättssubjektet Svenska kyrkan.

Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund och kyrkans församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift är registrerade organisatoriska delar av detta trossamfund. Trossamfundet och de organisatoriska delarna är självständiga juridiska personer som får förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter samt föra talan vid domstol och andra myndigheter. (5 § 1 och 13 § fjärde stycket lagen om trossamfund samt 3 § lagen [1998:1591] om Svenska kyrkan.)

Trossamfundet och de organisatoriska delarna är alltså rättssubjekt med rättskapacitet och rättshandlingsförmåga. De svarar självständigt för sina skyldigheter i förhållande till tredje man (15 § lagen om trossamfund). De är också var för sig att betrakta som skattesubjekt (1 kap. 3 § andra stycket IL). I likhet med vad Skatteverket har fört fram innebär dessa förhållanden att transaktionerna i fråga inte bör kunna betraktas som interna omdispositioner av resurser inom Svenska kyrkan.

Samtidigt är de organisatoriska delarna rättssubjekt inom rättssubjektet Svenska kyrkan (prop. 1997/98:116 s. 46 och RÅ 2006 ref. 83). I likhet med vad Svenska kyrkan har fört fram ger detta stöd för att det inte är fråga om ömsesidigt förpliktande rättsförhållanden mellan oberoende rättssubjekt. Det finns därför anledning att ur ett skatterättsligt perspektiv närmare belysa den associationsrättsliga regleringen gällande trossamfund i allmänhet och Svenska kyrkan i synnerhet.

Redan i detta sammanhang finns dock skäl att bemöta vad Svenska kyrkan har fört fram i fråga om dess legala och organisatoriska likheter med staten. Till skillnad från kyrkans organisatoriska delar är statliga myndigheter som huvudregel inte egna juridiska enheter, utan utgör endast delar av rättssubjektet staten. Staten är därför ett skattesubjekt i inkomstskattelagens mening. Myndigheterna agerar endast som företrädare för staten och inte i egen egenskap. De äger inte heller några egna tillgångar eller kapital och kan inte ha några ekonomiska förpliktelser. (27 § myndighetsförordningen [2007:515], HFD 2017 ref. 66, bl.a. SOU 1994:136 s. 143 f. och 245 f. samt Justitiekanslerns beslut den 13 maj 2008, dnr 8092-06-40.) Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar är med hänsyn till dessa omständigheter inte direkt jämförbara med staten och dess myndigheter.

Innan separationen mellan stat och kyrka var andra trossamfund än Svenska kyrkan i regel organiserade som ideella föreningar. Eftersom likställighet mellan olika trossamfund ansågs eftersträvansvärt uttalades i förarbetena att i princip samma beskattningsregler borde gälla för Svenska kyrkan och andra registrerade trossamfund som för allmännyttiga ideella föreningar (prop. 1998/99:38 s. 208). Detta har förverkligats genom de undantag från skattskyldighet för registrerade trossamfund som följer av 7 kap. IL. Frågan som nu är aktuell och som har att göra med associationsformens legala struktur har emellertid inte belysts i något avseende.

Av förarbetena framgår att den omständigheten att registrerade trossamfund är rättssubjekt som kan bestå av flera olika rättssubjekt som var för sig har rättskapacitet inte är en helt unik associationsrättslig företeelse. Framförallt finns denna typ av sammanslutningar i form av olika slags vertikalt organiserade föreningar företrädesvis bestående av en eller flera huvudföreningar med underföreningar (prop. 1997/98:116 s. 26 och 35–36). Eftersom associationsformen registrerat trossamfund skulle komma att ha stora likheter med ideella föreningar ansågs det naturligt att de allmänna principer som normalt brukar tillämpas i fråga om sådana föreningar också

tillämpas på registrerade trossamfund när varken lag eller stadgar ger någon ledning för bedömningen. Samtidigt framhölls att det beträffande Svenska kyrkan dock gällde särskilda förhållanden. Det ansågs därför vara rimligt att i vissa fall beakta dessa särskilda förhållanden vid bedömningen av rättsliga frågor där varken lag eller Svenska kyrkans stadgar gav tillräcklig ledning (prop. 1997/98:116 s. 22).

Riksdagens principbeslut om separationen mellan stat och kyrka innebar att det skulle stiftas en särskild lag om Svenska kyrkan som innehöll det som var principiellt viktigt och av grundläggande karaktär för kyrkan, samtidigt som kyrkan själv skulle få reglera sina angelägenheter i största möjliga utsträckning (prop. 1997/98:49 s. 12–13). Så har skett i form av lagen om Svenska kyrkan som i princip har samma konstitutionella status som riksdagsordningen (8 kap. 2 § första stycket 4 och 18 § andra stycket regeringsformen).

Lagen innehåller till skillnad från vad som gäller andra registrerade trossamfund enligt lagen om trossamfund bestämmelser som rör Svenska kyrkans identitet och uppdrag samt grundläggande organisation och de grundläggande uppgifter som dess organisatoriska delar har (1 och 4-5 §§ lagen om Svenska kyrkan samt prop. 1997/98:116 s. 40–44, 50-51 och 53-54).

Det har vidare lagfästs att kyrkomötet är Svenska kyrkans högsta beslutande organ, vilket innebär att kyrkomötet får bestämma i alla inomkyrkliga angelägenheter, utom i sådana enskilda frågor som det är en församlings eller ett stifts uppgift att besluta i (jfr 6 § lagen om Svenska kyrkan och prop. 1997/98:116 s. 51, 53-54 och 56–58). Denna ordning valdes i stället för den av Kyrkoberedning föreslagna konstitutionellt grundade rätten för kyrkomötet att meddela föreskrifter för Svenska kyrkan (prop. 1995/96:80 s. 16).

Genom att kyrkomötets beslutanderätt endast avgränsats på så vis som angetts ovan kan Svenska kyrkan bl.a. fritt ändra både församlings- och stiftsindelningen, t.ex. genom att slå samman flera församlingar eller genom att flytta församlingar från ett stift till ett annat (prop. 1997/98:116 s. 53). Kyrkan beslutar vidare om församlingar ska sammansluta sig i kyrkliga samfälligheter och dessutom vad en sådan samfällighet ska ha för uppgifter, vilket kan begränsa en församlings befogenhet att själv vidta rättshandlingar utan att förlora sin ställning som rättssubjekt (prop. 1997/98:116 s. 46).

Detta får som följd att de organisatoriska delarnas rättshandlingsförmåga och integritet som rättssubjekt, trots att deras status som sådant är stiftade i lag, i princip är avhängig inomkyrklig reglering. Detta är en stor skillnad mot andra trossamfund vars organisatoriska delar endast får registreras om de kan uppvisa en sådan självständighet i förhållande till tredje man att de kan betraktas som egna juridiska personer (prop. 1997/98:116 s. 35).

I detta sammanhang kan också konstateras att Svenska kyrkans organisatoriska delar, till skillnad från andra trossamfunds registrerade organisatoriska delar, inte får avveckla sig själva genom avregistrering och de kan inte heller upphöra genom konkurs eller likvidation eller på annat sätt träda ur trossamfundet (6 § andra stycket lagen om trossamfund).

Förhållandena ovan illustrerar att Svenska kyrkan i och med lagen om Svenska kyrkan skiljer sig väsentligt åt från andra registrerade trossamfund och organisatoriskt likartade ideella föreningar där t.ex. en huvudförening inte hur som helst kan ålägga medlemmar skyldigheter att t.ex. inträda i andra föreningar eller sammanföra dem i underavdelningar genom stadgeändringar (NJA 1958 s. 438 och SvJT 2008 s. 466). Det visar också att Svenska kyrkans organisatoriska delar endast är självständiga i den mån lag och inomkyrklig reglering tillåter dem att vara det.

Vad gäller Svenska kyrkans och dess delars inbördes ekonomiska förhållanden kan konstateras att kyrkans medlemmar enligt lag är skyldiga

att betala kyrkoavgift och att det är församlingarna och stiftet som beslutar om den lokala respektive regionala kyrkoavgiftens storlek (7-8 §§ lagen om Svenska kyrkan). Det är emellertid Svenska kyrkan som har rätt att få statlig hjälp med att ta ut avgifterna och som också har rätten att uppbära dessa (16 § lagen om trossamfund, lagen [1999:291] om avgift till registrerat trossamfund och 4 a § lagen [1965:269] med särskilda bestämmelser om kommuns och annan menighets utdebitering av skatt, m.m. samt prop. 1997/98:116 s. 36 och 59-60).

Hur inkomsterna i form av kyrkoavgifter disponeras och fördelas inom Svenska kyrkan är en rent inomkyrklig angelägenhet (prop. 1998/99:38 s. 221-222). Svenska kyrkan har redogjort för att man genom det inomkyrkliga utjämningsystemet fördelar inkomsterna till de olika delarna utifrån flera faktorer såsom vilken verksamhet en viss del har att utföra, vilka behov som finns, befolkningsmängd i ett visst område etc. Det finns inte skäl att ifrågasätta dessa uppgifter. Det kan därmed konstateras att de organisatoriska delarnas ekonomiska ställning och handlingsutrymme i fråga om att disponera kyrkoavgiften är underkastat inomkyrklig reglering på central nivå. Med beaktande härav kan också konstateras att regleringen i 15 § lagen om trossamfund, att trossamfundet och de organisatoriska delarna var för sig självständigt svarar för sina skyldigheter i förhållande till tredje man, endast har marginell om ens någon praktisk betydelse i Svenska kyrkans fall, annat än i förhållande till kyrkans medlemmar (prop. 1997/98:116 s. 108).

Med hänsyn till dessa särskilda förhållanden bedöms Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar vara rättssubjekt av sitt eget slag (jfr Strömberg och Lundell, Allmän förvaltningsrätt, 2018, s. 30). Den inomkyrkliga regleringen på nationell nivå gäller utan vidare för de organisatoriska delarna. Det innefattar bl.a. möjligheten att sammanföra och därigenom i praktiken upphäva delarnas status som rättssubjekt. Det innefattar också att i princip fullt ut reglera delarnas ekonomiska ställning. Genom sin lagfästa

beslutanderätt kan kyrkan ålägga delarna skyldigheter och i viss mån frånta dem rättigheter. Detta medför att de organisatoriska delarna endast anses rättskapabla i den mån de enligt lag eller inomkyrklig reglering tillåts vara det, t.ex. genom att tilldelas uppgifter eller egendom med äganderätt.

Beslut på nationell nivå att centralisera den typ av tjänster som nu är i fråga, dvs. IT och administration, innebär att Svenska kyrkan bestämt att fullgörandet av dessa uppgifter ankommer på trossamfundet som juridisk person. Transaktionerna i fråga grundar sig alltså inte på någon överenskommelse mellan oberoende parter och det kan därför svårligen ses som rättsförhållanden av ömsesidigt bindande karaktär. I stället får tillhandahållandet av dessa tjänster ses som en inomkyrklig angelägenhet och ett led i kyrkans lagstadgade uppdrag att bedriva rikstäckande verksamhet. De utgör därför inte tillhandahållanden till något utomstående rättssubjekt. Förvisso har Svenska kyrkan inte hanterat de kostnadsmissiga konsekvenserna av sitt beslut inom ramen för det inomkyrkliga utjämningsystemet. Den internfakturering av redan fördelade medel som sker i syfte att skapa kostnadsmedvetenhet inom trossamfundet kan emellertid inte mot bakgrund av det som ovan sagts betraktas på annat sätt än som interna omdispositioner av resurser inom trossamfundet. Svenska kyrkan är därför inte skattskyldig till inkomstskatt och mervärdesskatt för de tjänster som omfattas av överklagandet och som utförs på nationell nivå och som nyttjas av de organisatoriska delarna. Överklagandet ska därför bifallas.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Thomas Rolén	Mats Brege Svensson	Jens Andersson
kammarrättspresident	kammarrättsråd	tf. assessor
ordförande		referent