

Målnummer:	1966-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2009-05-13		
Rubrik:	Stiftelse vars verksamhet endast delvis medför skattskyldighet har bedömts som näringsidkare vid förvärv av konsulttjänster från ett annat EG-land även när förvärvet görs enbart för den ej skattepliktiga verksamheten. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 4 kap. 1 § och 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 4 och artikel 9.2 e i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt; enhetlig beräkningsgrund• Artikel 9.1 och artikel 56.1 c i rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2001 ref. 51• RÅ 2007 ref. 57• EG-domstolens dom den 6 november 2008 i mål C-291/07		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet bl.a. följande. Trygghetsrådet är en kollektivavtalsstiftelse som huvudsakligen bedriver verksamhet enligt ett avtal mellan Svenskt Näringsliv och Privattjänstemannakartellen, det s.k. omställningsavtalet. Därutöver bedriver stiftelsen viss annan verksamhet, försäljning av tjänster i samband med utlokalisering av företag, för vilken stiftelsen är registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt. Trygghetsrådet önskar svar på följande frågor: 1. Avseende den verksamhet som Trygghetsrådet bedriver i enlighet med omställningsavtalet, är Trygghetsrådet att anse som en sådan näringsidkare i mervärdesskattehänseende som det hänvisas till i 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML? Om denna fråga skulle besvaras jakande önskade Trygghetsrådet dessutom svar på följande frågor: 2. Utgör avgifterna som Trygghetsrådet uppbär från arbetsgivarna och som omfattas av omställningsavtalet en omsättning i mervärdesskattehänseende? 3. Om avgiften utgör en omsättning i mervärdesskattehänseende, omfattas i så fall den tillhandahållna tjänsten av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 10 § ML?

Skatterättsnämnden (2006-03-03, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager, Odéen, Ohlson, Peterson) yttrade: Förhandsbesked - Verksamheten enligt det s.k. omställningsavtalet innebär inte att Trygghetsrådet ska anses omsätta tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Trygghetsrådet utgör en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § ML. - Motivering - Trygghetsrådets ändamål är enligt stadgarna dels att till arbetstagare som blivit uppsagd eller löper risk att bli uppsagd av vissa orsaker utge avgångsersättning och främja åtgärder som underlättar omställning till nytt arbete, dels att ge råd och hjälp till företag vid och inför övertalighetssituationer samt främja företagsutveckling i personalthänseende. Närmare förutsättningar för Trygghetsrådets verksamhet ges i det mellan Svenskt Näringsliv och Privattjänstemannakartellen gällande omställningsavtalet. Verksamheten finansieras genom att arbetsgivare som är bundna av avtalet erlägger en avgift på 0,3 procent på lönesumman för de anställda som omfattas av avtalet. För arbetsgivare som är bundna av avtalet genom s.k. hängavtal är avgiften 0,7 procent per år. I ärendet har upplysts att Trygghetsrådet i verksamheten förvärvar tjänster som tillhandahålls av bl.a.

danska konsulter. Av handlingarna i ärendet framgår också att Trygghetsrådet efter ansökan i februari 2005 har registrerats som skattskyldig till mervärdesskatt för viss verksamhet avseende försäljning av tjänster som gäller utlokalisering av företag. - Fråga 1, som den har formulerats, gäller endast om Trygghetsrådet, såvitt avser den verksamhet som bedrivs enligt omställningsavtalet, är att anse som en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § ML. Skatteverket har i sitt yttrande gjort gällande att eftersom Trygghetsrådet är registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt för viss verksamhet bör stiftelsen anses som näringsidkare i åtminstone någon utsträckning. Bestämmelserna om förvärvsbeskattning är då tillämpliga på Trygghetsrådets förvärv från utlandet av sådana tjänster som anges 5 kap. 7 § andra stycket ML, oavsett för vilket ändamål förvärven görs. Trygghetsrådet å sin sida anser att eftersom verksamheten enligt omställningsavtalet inte är yrkesmässig kan Trygghetsrådet inte anses utgöra en näringsidkare avseende denna del av verksamheten. Om förvärv av tjänster görs i denna roll agerar därför stiftelsen inte i egenskap av en näringsidkare i den mening som avses i 5 kap. 7 § ML. - Med hänsyn till vad som förevarit under skriftväxlingen får fråga 1 anses omfatta såväl frågan om den verksamhet som Trygghetsrådet bedriver enligt omställningsavtalet är yrkesmässig som frågan om Trygghetsrådet utgör en näringsidkare i den mening som avses i 5 kap. 7 § ML. - Vad gäller frågan om Trygghetsrådets verksamhet enligt omställningsavtalet är yrkesmässig gör nämnden följande bedömning. - Enligt ML är bl.a. den skattskyldig som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Enligt 4 kap. 1 § 1 ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). - EG-rättens motsvarighet till ML:s bestämmelser i 4 kap. om när en verksamhet ska anses yrkesmässig finns i artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt punkt 1 i artikeln avses med "skattskyldig person" varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2 i samma artikel, oberoende av syfte eller resultat. - Arbetsgivarnas avgifter för Trygghetsrådets verksamhet enligt omställningsavtalet belastar arbetsgivarna kollektivt. Avgifterna utgår med viss procentsats av lönesumman och är inte beroende av det arbete som Trygghetsrådet kan komma att utföra för respektive företags och dess anställdas räkning. Den med ansökan avsedda verksamhet som Trygghetsrådet bedriver enligt omställningsavtalet kan därför inte anses vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML (jfr RÅ 2001 ref. 51). - Härfter uppkommer frågan om Trygghetsrådet är att anse som en näringsidkare i den mening som avses i 5 kap. 7 § ML. - Enligt första stycket punkt 1 i den nysnämnda bestämmelsen anses vissa tjänster, bl.a. konsulttjänster, omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett annat EG-land till en näringsidkare i Sverige. De nu nämnda bestämmelserna har sin motsvarighet i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i det sjätte mervärdesskattedirektivet och följer principen att nu ifrågakvarande tjänster bör beskattas på den plats där mottagaren av tjänsterna befinner sig. - Skattskyldig för omsättning av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML är enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 den som förvärvar tjänsten om han är näringsidkare och om den som omsätter tjänsten är utländsk företagare. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 21 1 b i sjätte direktivet enligt vilken betalningsskyldighet för mervärdesskatt åvilar, såvitt nu är i fråga, skattskyldiga personer som tillhandahåller sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e. - Trygghetsrådet är registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt för verksamhet avseende tillhandahållande av tjänster som gäller utlokalisering av företag. Frågan blir då om Trygghetsrådet på grund härav såvitt nu är i fråga ska anses som en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § 1 jämfört med 1 kap. 2 § 2 ML. - Enligt 1 kap. 2 § första stycket 4 b ML kan under vissa förutsättningar, när den som omsätter vissa varor eller tjänster är en utländsk företagare och förvärvaren är registrerad till mervärdesskatt här, den som förvärvar varan eller tjänsten bli skattskyldig, ibland betecknad omvänd skattskyldighet. Vad som uttalas i förarbetena till denna bestämmelse är även av visst intresse för bedömningen av den nu aktuella frågan. Av bl.a. kontrollskäl borde den omvända skattskyldigheten begränsas till att endast avse de fall då förvärvaren av varan eller tjänsten är registrerad till

mervärdesskatt i Sverige. Omvänd skattskyldighet ska inte tillämpas när förvärvaren är en privatperson, ett subjekt som endast bedriver verksamhet som är helt undantagen från mervärdesskatt eller ett skattebefriat subjekt. Bestämmelserna ansågs däremot kunna bli tillämpliga när förvärvaren är registrerad på grund av att rätt till återbetalning föreligger. Omvänd skattskyldighet ska även kunna tillämpas vid förvärv i s.k. blandad verksamhet. Utredningen hade för dessa fall föreslagit att omvänd skattskyldighet skulle tillämpas endast till den del förvärvet gjorts i den skattepliktiga verksamheten men detta ansåg regeringen skulle leda till en alltför långtgående undersökningsplikt för den utländske säljaren. Om förvärvet härvid skedde helt eller delvis för den del av verksamheten som är skattefri skulle i stället avdragsrätten hos förvärvaren komma att begränsas enligt reglerna i 8 kap. 3 och 13 §§ ML (prop. 2001/02:28 s. 32 f. och s. 61). - Kravet i 1 kap. 2 § första stycket 2 att förvärvaren ska vara en näringsidkare får på motsvarande sätt som anförs i de redovisade förarbetsuttalandena rörande bl.a. punkt 4 b i samma stycke anses vara betingat av bl.a. kontrollskäl. På samma sätt som enligt uttalandena ska gälla i en blandad verksamhet där förvärvet helt sker för den del av en verksamhet som är skattefri, bör förvärv av den som i något hänseende är att anse som näringsidkare av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § ML från en utländsk företagare medföra att förvärvaren är skyldig att betala mervärdesskatten, även om den förvärvade varan eller tjänsten, som är fallet i detta ärende, ska användas för en verksamhet som ligger utanför mervärdesskatteområdet. - Det i det föregående redovisade synsättet får också anses stå i överensstämmelse med ett av syftena med bestämmelserna om lokaliseringen av transaktionerna, nämligen att säkerställa att de intäkter som genereras av mervärdesskatten går direkt till den medlemsstat i vilken konsumtionen av varan eller tjänsten med all sannolikhet kommer att äga rum. Resultatet blir också att den utländske säljarens undersökningsplikt begränsas såvitt avser köparens mervärdesskatterättsliga status, en effekt som synes ligga i linje med den övergripande målsättningen att underlätta handeln mellan medlemsstaterna. - Den ovan gjorda bedömningen är enligt nämndens mening i överensstämmelse med sjätte direktivet. - Till den del ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet får den anses ha förfallit.

Trygghetsrådet överklagade förhandsbeskedet hos Regeringsrätten och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att Trygghetsrådet inte var en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § ML. Till stöd för sin talan anförde stiftelsen bl.a. följande. En mervärdesskatteregistrering innebär inte att den registrerade alltid ska anses vara en näringsidkare i den mening som avses i 5 kap. 7 § ML. Vid förvärv som görs för aktiviteter som faller utanför sjätte direktivet utgör stiftelsen inte en sådan näringsidkare som avses i nämnda bestämmelse. Motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet, artikel 9.2 e, hänvisar inte till begreppet näringsidkare utan till begreppet skattskyldig person. I artikel 2.1 i samma direktiv anges att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Av detta följer att mervärdesskatt inte ska betalas för tillhandahållande av tjänster av en skattskyldig person som inte agerar i denna egenskap.

Regeringsrätten begärde förhandsavgörande i denna fråga. EG-domstolen fann i dom den 6 november 2008 (mål C-291/07) att tillämpliga bestämmelser ska tolkas så att den som förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl viss ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens tillämpningsområde, ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten.

Trygghetsrådet yrkade att EG-domstolens svar på Regeringsrättens fråga inte skulle läggas till grund för bedömningen i detta mål. En tillämpning av bestämmelserna i sjätte direktivet och i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt skulle leda till en utvidgning av

begreppen yrkesmässig verksamhet och näringsidkare som saknade stöd i lag. EG-rätten hade inte företräde framför nationell rätt om en sådan tillämpning var till nackdel för den skattskyldige.

Skatteverket, som också överklagade Skatterättsnämndens avgörande, yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet och anförde bl.a. följande. Artiklarna 9.2 e och 21.1 b i sjätte direktivet uppställer inte något krav på att en förvärvare som är en skattskyldig person ska agera i denna egenskap när han gör förvärvet eller att han ska göra förvärvet för den ekonomiska verksamheten. Inte heller i 5 kap. 7 § ML eller i 1 kap. 2 § 2 ML finns något krav på att ett förvärv ska ha gjorts specifikt för användning i en yrkesmässig verksamhet för att förvärvaren ska anses vara näringsidkare. Trygghetsrådet bedriver verksamhet av sådan art att stiftelsen är en näringsidkare. Stiftelsen är då en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § ML också när den förvärvar tjänster för annan verksamhet som den bedriver och som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Regeringsrätten har i RÅ 2007 ref. 57 funnit att begreppet näringsidkare i ML i detta sammanhang avser detsamma som begreppet skattskyldig person i sjätte direktivet.

Regeringsrätten (2009-05-13, Billum, Sandström, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Trygghetsrådet är en kollektivavtalsstiftelse som bildades år 1994 av dåvarande Svenska Arbetsgivareföreningen (numera Svenskt Näringsliv) och Privattjänstemannakartellen. Trygghetsrådet har enligt stadgarna till ändamål dels att utge avgångsersättning och främja åtgärder som underlättar omställning till nytt arbete för arbetstagare som av särskilt angivna orsaker blivit eller löper risk att bli uppsagda, dels att ge råd och hjälp till företag vid och inför övertalighetssituationer samt främja företagsutveckling i personalhänseende. De närmare förutsättningarna för Trygghetsrådets verksamhet regleras i ett avtal mellan Svenskt Näringsliv och Privattjänstemannakartellen, omställningsavtalet. Verksamheten finansieras genom att arbetsgivare som är bundna av avtalet betalar en avgift som motsvarar viss andel av lönesumman för anställda som omfattas av avtalet. Arbetsgivare som är bundna av avtalet genom s.k. hängavtal erlägger en fast årlig avgift. Vid sidan av den verksamhet Trygghetsrådet bedriver enligt avtalet är stiftelsen registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt för försäljning av tjänster i samband med utlokalisering av företag. Denna verksamhet uppges motsvara fem procent av Trygghetsrådets totala verksamhet.

Trygghetsrådet avser att förvärva konsulttjänster från bl.a. Danmark. Konsulttjänsterna ska uteslutande användas inom ramen för den verksamhet som stiftelsen bedriver med stöd av omställningsavtalet.

Den första fråga som Skatterättsnämnden har tagit ställning till är om den verksamhet Trygghetsrådet bedriver enligt omställningsavtalet innebär att tjänster omsätts i en yrkesmässig verksamhet. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden i denna del. Det innebär att Trygghetsrådet inte är skattskyldigt för den del av verksamheten som stiftelsen bedriver med stöd av avtalet.

Skatterättsnämnden har vidare prövat frågan om Trygghetsrådet är skattskyldigt för de aktuella förvärven av konsulttjänster trots att de förvärvade tjänsterna uteslutande ska användas i den verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Skattskyldighet för de aktuella förvärven förutsätter att konsulttjänsterna anses omsätta inom landet. För att så ska vara fallet krävs enligt 5 kap. 7 § första stycket 1 ML bl.a. att förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Bestämmelserna i ML har väsentligen anpassats till reglerna i sjätte direktivet

och ska tolkas mot bakgrund av direktivet. Begreppet näringsidkare definieras inte i ML. Begreppet framstår inte heller som så klart och entydigt att det bör ges en annan innebörd än den som framgår vid en tolkning av motsvarande begrepp i direktivet. Med begreppet näringsidkare ska därför i detta sammanhang avses detsamma som det i artikel 9.2 e i sjätte direktivet använda begreppet skattskyldig person (jfr RÅ 2007 ref. 57). Fr.o.m. den 1 januari 2007 finns motsvarande bestämmelse i artikel 56.1 i direktiv 2006/112/EG där benämningen är beskattningsbar person. Hur begreppet skattskyldig/beskattningsbar person ska tolkas blir därför avgörande för bedömningen av Trygghetsrådets skattskyldighet.

Regeringsrätten har som ovan nämnts begärt förhandsavgörande från EG-domstolen i denna fråga. I sin dom har EG-domstolen uttalat att artikel 9.2 e i sjätte direktivet och artikel 56.1 c i direktiv 2006/112/EG ska tolkas så att den som förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl viss ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens tillämpningsområde, ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten.

Det följer av EG-domstolens dom att Trygghetsrådet ska anses som beskattningsbar person, och därmed som näringsidkare vid tillämpningen av 5 kap. 7 § första stycket 1 ML, när stiftelsen förvärvar konsulttjänster från bl.a. Danmark för att användas i den verksamhet som stiftelsen bedriver med stöd av omställningsavtalet.

På grund av det anförda ska Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2009-03-18, föredragande Lundström, målnummer 1966-06

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt, mervärdesskatt

Litteratur:
