

Målnummer:	3784-05	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-12-21		
Rubrik:	Den verksamhet som Trafikförsäkringsföreningen bedriver har ansetts inte utgöra tillhandahållande av tjänster (omsättning) till medlemmarna. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 2.1 och artikel 6.1 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.		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1996 not. 168• RÅ 1997 ref. 16• RÅ 1999 not. 282• RÅ 1999 ref. 33• RÅ 2003 ref. 25• EG-domstolens dom i mål C-102/86, Apple and Pear Development Council, REG 1988 s. 1443• EG-domstolens dom i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994 s. I-743• EG-domstolens dom i mål C-215/94, Mohr, REG 1996 s. I-959• EG-domstolens dom i mål C-258/95, Fillibeck, REG 1997 s. I-5577• EG-domstolens dom i mål C-384/95, Landboden-Agrardienste, REG 1997 s. I-7387• EG-domstolens dom i mål C-172/96, First National Bank of Chicago, REG 1998 s. I-4387• EG-domstolens dom i mål C-260/98, Kommissionen/Grekland, REG 2000 s. I-6537• EG-domstolens dom i mål C-8/01, Assurandör-Societetet (Taksatorringen), REG 2003 s. I-13711		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Trafikförsäkringsföreningen, nedan TFF, bl.a. följande. TFF bedriver en verksamhet som i allt väsentligt är reglerad i trafikskadelagen (1975:1410), TSL, och trafikförsäkringsförordningen (1976:359), TFÖRO. Verksamheten är knuten till den obligatoriska trafikförsäkringen eller avser uppgifter som svenska staten har en skyldighet att uppfylla enligt EG-direktiv eller internationella avtal. - Enligt 16 § TSL svarar de försäkringsbolag som har koncession att meddela trafikförsäkring vid vissa trafikskador solidariskt för den trafikskadeersättning som skall utgå till skadelidande. Detta gäller sammanfattningsvis då skadan vållats av ett fordon som är oförsäkrat, okänt eller utländskt. Solidariskt ansvar föreligger även i vissa andra skadefall. Försäkringsbolagen företräds i skadeärenden av TFF. I dessa fall reglerar således TFF den uppkomna skadan i egenskap av obligatorisk legal ställföreträdare för försäkringsbolagen. - TFF har av lagstiftaren även fått i uppgift att övervaka att fordonsägare fullgör sin trafikförsäkringsplikt och att beivra överträdelser genom att debitera och driva in trafikförsäkringsavgift enligt 34 § TSL. - Vidare föreskrivs i 6 § TFÖRO att samtliga försäkringsbolag som driver trafikförsäkringsverksamhet i Sverige tillsammans med TFF skall upprätthålla och bekosta en skaderegleringsnämnd, Trafikskadenämnden, TSN. Vidare föreskrivs att försäkringsbolagen är skyldiga att hänskjuta viktiga ersättningsfrågor till nämnden för yttrande innan den skadelidande erbjuds uppgörelse. TSN, som tillkom år 1936, har till uppgift att verka för en enhetlig och skälig personskadereglering på trafikförsäkringsområdet. - TFF:s verksamhet finansieras delvis med egna intäkter, främst i form av finansiella

intäkter och betalda trafikförsäkringsavgifter med biförpliktelser. De egna intäkterna räcker dock endast till att finansiera en del av verksamheten. Verksamheten möjliggörs genom att medlemsbolagen tillskjuter obligatoriska bidrag. Storleken av respektive bolags bidrag fastställs enligt de grunder som föreskrivs i 24 § TSL. Huvuddelen av bidragen erläggs i form av likvida medel som tillskjuts som årliga klumpsummor. Vissa medlemsbolag erlägger dock en mindre andel av sina bidrag genom att löpande överlåta fordringar avseende obetalda fordonsförsäkringspremier och självrisker m.m. till TFF som sedan driver in fordringarna för egen räkning. Inget bidrag dirigeras till att finansiera en specifik aktivitet.

Mot denna bakgrund ställde TFF följande frågor: - Fråga 1 - Medför TFF:s skadereglering av inträffad trafikskada, dvs. vållandebedömning och utbetalning av trafikskadeersättning till skadelidande, i angivna fall skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen? - Fråga 2 - Medför TFF:s debitering och indrivning av trafikförsäkringsavgift av ägaren (eller innehavaren) av ett oförsäkrat försäkringspliktigt fordon skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen? - Fråga 3 - Medför Trafikskadenämndens arbete med att avge rekommendation i ett hänskjutet skaderegleringsärende skattskyldighet för TFF enligt mervärdesskattelagen? - Fråga 4 - Frågorna 1-3 ovan omfattar inte alla delar av TFF:s verksamhet. Har det någon betydelse för svaret på frågorna 1-3, vid en eventuell tillämpning av 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen, om det i TFF bedrivs annan verksamhet som medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen? - Fråga 5 - Har det någon betydelse för svaret på frågorna 1-3 att TFF erhåller bidrag för att möjliggöra verksamheten inte endast genom likvida medel utan genom att man övertar fordringar från medlemsbolag?

Skatterättsnämnden (2005-05-31, Edlund, ordförande, Alhager, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1-3 - TFF omsätter genom de med frågorna 1-3 avsedda verksamheterna inte några tjänster i mervärdesskattehänseende och är därmed inte skattskyldig till mervärdesskatt på grund av verksamheterna. - Fråga 5 - Det med frågan avsedda förhållandet saknar betydelse för bedömningen av frågorna 1-3. - Motivering. - TFF har till uppgift att handha vissa angelägenheter som föreskrivs i TSL, TFÖRO, och föreningens stadgar. Medlem i TFF är försäkringsgivare som har fått tillstånd att meddela trafikförsäkring och försäkringsgivare som är verksam här i landet enligt lagen (1993:1302) om EES-försäkringsgivares verksamhet i Sverige. Medlemskapet är obligatoriskt. - Enligt 16 § TSL svarar i vissa angivna fall försäkringsanstalter solidariskt för att trafikskadeersättning utges till skadelidande. I dessa fall fördelas försäkringsanstaltens inbördes ersättningsansvar på sätt anges i 24 §. Solidariskt ansvar föreligger även i vissa andra i 28 § angivna skadefall. I fall som avses i 16 och 28 §§ TSL skall försäkringsanstalterna enligt 33 § företrädas av TFF som har ställning som legal företrädare för dessa. - Saknas föreskriven trafikförsäkring för ett motordrivet fordon som är registrerat i vägtrafikregistret och inte är avställt, har TFF enligt 34 § första stycket TSL rätt till gottgörelse (trafikförsäkringsavgift) av den försäkringspliktige. Avgiften bör enligt förarbetsuttalanden inte i första hand ses som ett alternativ till den premie som skulle ha erlagts utan som en sanktion mot dem som inte lojalt bidrar till det skydd för trafikanterna som systemet med en obligatorisk trafikförsäkring ger (prop. 1998/99:42 s. 20). - Enligt 6 § TFÖRO skall samtliga försäkringsanstalter som driver trafikförsäkringsverksamhet i Sverige tillsammans med TFF upprätthålla och bekosta en skaderegleringsnämnd, vars reglemente godkänns av regeringen. Denna nämnd utgörs av Trafikskadenämnden, TSN. Nämnden har enligt sitt reglemente till uppgift att verka för en enhetlig och skälig personskadereglering inom trafikförsäkringen. Detta sker genom att nämnden avger rådgivande yttranden till trafikförsäkringsbolag och TFF. I vissa angivna fall föreligger skyldighet att inhämta sådant yttrande. Kostnaderna för TSN:s verksamhet bestrids av TFF. Kanslipersonalen vid TSN är anställd och avlönad av TFF. Enligt TFF är TSN:s verksamhet formellt en del av den verksamhet som bedrivs av TFF och denna utgångspunkt bör enligt TFF ligga till grund för prövningen av

ärendet. - TFF:s intäkter utgörs främst av influtna trafikförsäkringsavgifter medan kostnaderna till övervägande del utgörs av skadekostnader och administrationskostnader. TFF:s intäkter täcker endast en del av föreningens kostnader som till återstående del täcks av medlemmarna. Det förekommer härvid i viss utsträckning att medlemmar i stället för likvida medel överlåter fordringar till TFF. - Fråga är i första hand om TFF genom de med frågorna 1-3 avsedda delarna av sin verksamhet kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning till medlemmarna, dvs. om omsättning kan anses föreligga. - I förarbetena till bestämmelserna om omsättning i 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framhålls att en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses föreligga är att ett avtal om köp eller byte har ingåtts och omsättningskravet medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med den skattepliktiga verksamheten men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av - såvitt nu är aktuellt - tjänster (prop. 1993/94:99 s. 134 f.). - EG-rättens motsvarighet till ML:s bestämmelser om omsättning av tjänster finns i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt EG-domstolens praxis vid tillämpningen av denna artikel tillhandahålls en tjänst "mot vederlag" varvid den blir beskattningsbar under förutsättning att det föreligger ett rättsförhållande mellan tillhandahållaren av tjänsten och mottagaren som medför ömsesidighet, varvid den ersättning som tillhandahållaren av tjänsten uppbar utgör det värde som faktiskt lämnats i utbyte för den tillhandahållna tjänsten (se t.ex. punkt 14 i domen i mål C-16/93 ang. R. J. Tolsma). Domstolens praxis innebär också att det måste föreligga en direkt koppling ("a direct link") mellan vederlaget och tillhandahållandet. I mål C 102/86 ang. Apple and Pear Development Council ansågs en sådan koppling inte föreligga mellan en avgift från fruktodlare, vilken var obligatorisk och inte utgick på grund av avtal, och tjänster rörande marknadsföring m.m. som tillhandahölls av ett organ. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Vid bedömningen utgår nämnden från att TSN skall anses utgöra en del av TFF. - Medlemskap i TFF är i förekommande fall obligatoriskt och föreningens verksamhet sker till övervägande del i andras intressen än medlemmarnas. TFF:s med frågorna 1-3 avsedda verksamheter har sin grund i regleringen i TSL och TFÖRO och inte i ett kontraktsförhållande mellan TFF och dess medlemmar. Den del av kostnadsersättningen som avser de med frågorna avsedda verksamheterna kan enligt nämndens mening därför inte anses utgöra ersättning för några av TFF till medlemmarna tillhandahållna tjänster. Vid sådant förhållande föreligger inte någon omsättning i mervärdesskattehänseende och någon skattskyldighet som hänför sig till kostnadsersättningen uppkommer inte för TFF. De trafikförsäkringsavgifter som avses med fråga 2 är till sin karaktär sanktionsavgifter och utgör därför inte heller vederlag för några av TFF tillhandahållna tjänster (frågorna 1-3). - Det förhållande som avses med fråga 5 medför inte att svaret på frågorna 1-3 förändras. - Den ovan gjorda bedömningen får anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet. - Med hänsyn till svaret på frågorna 1-3 förfaller fråga 4.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att TFF skulle anses tillhandahålla tjänster i enlighet med 2 kap. 1 § ML och att skattskyldighet skulle anses föreligga för de tillhandahållna tjänsterna. För det fall Regeringsrätten ansåg att omsättning inte förelåg yrkade Skatteverket att Regeringsrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen. Till stöd för sin talan åberopade verket vad verket tidigare hade anfört i ärendet samt tillade bl.a. följande. Begreppet omsättning skall i och med att det är ett EG-rättsligt begrepp tolkas EG-konformt. Bedömningen i förevarande mål påverkas av EG-domstolens avgörande i mål C-8/01, Taksatorringen. Någon fråga avseende tolkningen av omsättningsrekvisitet ställdes visserligen inte i det målet men i och med att domstolen fann att skattepliktig omsättning förelåg har domstolen också bedömt denna fråga. Även generaladvokatens uttalanden i förslaget till avgörande i målet innebär att denne bedömt att en omsättning skett. Visserligen finns vissa olikheter mellan TFF och Taksatorringen, bl.a. på så sätt

att medlemskapet i Taksatorringen är frivilligt, men detta påverkar inte bedömningen av omsättningsfrågan. Det föreligger ett rättsligt förhållande mellan parterna som innebär att det finns en prestation och en motprestation. Detta innebär att omsättning bör anses föreligga mellan TFF och medlemmarna i TFF och detta tillhandahållande bör medföra skattskyldighet.

TFF bestred bifall till överklagandet. Till stöd för sin talan åberopade TFF vad föreningen anfört i ärendet hos Skatterättsnämnden samt tillade bl.a. följande. Avgörandet beträffande Taksatorringen saknar helt relevans för bedömningen i förevarande mål. Omsättningsrekvisitet prövades inte i det målet. Vidare kan TFF:s skattskyldighet endast prövas utifrån de eventuella rättsförhållanden som finns mellan TFF och dess medlemmar, vilka i flera avgörande avseenden skiljer sig från dem som var föremål för EG-domstolens prövning beträffande Taksatorringen. Verksamheterna i de olika organen skiljer sig åt bl.a. såtillvida att medlemskapet i Taksatorringen är frivilligt och att dess verksamhet är avtalsbaserad. Vidare utför Taksatorringen delar av de medverkande försäkringsbolagens egen löpande verksamhet medan det i TFF:s fall är fråga om ett obligatorisk lagstadgat medlemskap och en författningsreglerad verksamhet som i första hand utförs i de skadelidandes intresse. Frågan om omsättningsrekvisitets omfattning i nu aktuellt avseende har redan varit föremål för prövning i EG-domstolen (bl.a. i mål C-102/86 Apple and Pear Development Council). Det är därför inte nödvändigt att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen. Om Regeringsrätten, i strid med befintlig EG-rättslig praxis, skulle finna att omsättning anses föreligga är det dock enligt TFF lämpligt att inhämta ett förhandsavgörande från domstolen.

Regeringsrätten (2005-12-21, Eliason, Schäder, Almgren, Lundin, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten uppfattar Skatteverkets yrkande på det sättet att det avser Skatterättsnämndens svar på frågorna 1 och 3.

Regeringsrätten finner inte skäl att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens beslut i de delar det har överklagats.

Föredraget 2005-11-30, föredragande Lundström, målnummer 3784-05

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1993/94:99 s. 134
