

Ref 2

Fråga om Svenska kyrkans tillhandahållanden av vissa tjänster till sina församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift ska inkomst- och mervärdesbeskattas.

13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), 1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 2.1 c och 9.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 9 februari 2021 följande dom (mål nr 4634-19 och 4635-19).

Bakgrund

1. Den som inom ramen för en näringsverksamhet tillhandahåller tjänster till andra ska normalt inkomstbeskattas för dessa transaktioner. Om tjänsterna tillhandahålls mot ersättning och den som tillhandahåller dem är en s.k. beskattningsbar person gäller som regel vidare att transaktionerna ska mervärdesbeskattas.

2. Sedan Svenska kyrkan skildes från staten är den ett registrerat trossamfund och som sådant en juridisk person. Svenska kyrkan består av nationella organ samt av lokala och regionala enheter i form av församlingar, kyrkliga samfälligheter (dvs. sammanlutningar av församlingar) och stift. De lokala och regionala enheterna är registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan och egna juridiska personer, men ingår samtidigt som integrerade delar av den juridiska personen Svenska kyrkan.

3. Under 2012 tillhandahöll Svenska kyrkans nationella organ IT-tjänster samt administrativa tjänster på områdena juridik och fastigheter till kyrkans församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift. Kostnaderna för tjänsterna finansierades delvis genom det inomkyrkliga utjämnningssystemet, dvs. genom den fördelning av trossamfundets medel som görs mellan samfundets olika delar, och delvis genom att mottagaren av en tjänst ersatte utföraren för vad som erhöles. Enligt Svenska kyrkan är syftet med den sistnämnda finansieringsmodellen bl.a. att skapa kostnadsmedvetenhet och förutsättningar för ett effektivt nyttjande av de aktuella tjänsterna. Även inom ramen för denna finansieringsmodell får de olika organisatoriska delarna dock kompensation för sina kostnader för tjänsterna när trossamfundets medel fördelas.

4. Svenska kyrkan ansåg att oavsett valet av finansieringsform så hade samtliga tjänster tillhandahållits inom trossamfundet och finansierats med samfundets medel, vilket innebar att tillhand-

hållandena inte borde bli föremål för vare sig inkomst- eller mervärdesskatt. Skatteverket beslutade dock att Svenska kyrkan skulle betala både inkomstskatt och mervärdesskatt för de tillhandahållanden som hade skett mot ersättning.

5. Svenska kyrkan överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Uppsala som avsåg överklagandet. Förvaltningsrätten ansåg att såväl den civilrättsliga regleringen av Svenska kyrkan som systematiken i skattelagstiftningen talade för att transaktionerna skulle beskattas.

6. Svenska kyrkan överklagade vidare till Kammarrätten i Stockholm som biföll överklagandet. Kammarrätten ansåg att de aktuella transaktionerna inte grundade sig på någon överenskommelse mellan oberoende parter utan fick ses som en inomkyrklig angelägenhet. De utgjorde därför inte tillhandahållanden till något utomstående rättssubjekt. Den internfakturering av redan fördelade medel som hade skett i syfte att skapa kostnadsmedvetenhet inom Svenska kyrkan betraktades som interna omdispositioner av trossamfundets resurser. Enligt kammarrätten skulle transaktionerna därför inte bli föremål för vare sig inkomst- eller mervärdesskatt.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens domslut.

8. *Svenska kyrkan* anser att överklagandet ska avslås

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

9. Frågan i målen är om Svenska kyrkans tillhandahållanden av vissa tjänster till sina församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift ska inkomst- och mervärdesbeskattas.

Rättslig reglering m.m.

Inkomstskatt

10. Av 1 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att juridiska personer ska betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet.

11. I 13 kap. 1 § första stycket anges att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av

näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Mervärdesskatt

12. I 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), i den lydelse som är aktuell i målen, anges att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

13. Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt artikel 2.1 c i direktivet ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

14. Enligt artikel 9.1 i direktivet avses med beskattningsbar person den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av bl.a. en tjänsteleverantör.

Svenska kyrkan

15. Av 3 § lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan framgår att Svenska kyrkan får förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter samt föra talan vid domstol och andra myndigheter. Samma rätt har var för sig Svenska kyrkans församlingar, sammanslutningar av församlingar (kyrkliga samfälligheter) och stift. I 4 och 5 §§ regleras församlingens respektive stiftets grundläggande uppgifter.

16. Enligt 6 § är kyrkomötet Svenska kyrkans högsta beslutande organ. Kyrkomötet får inte besluta i sådana enskilda frågor som det är en församlings eller ett stifts uppgift att besluta i.

17. Av 7 och 8 §§ framgår att den som tillhör Svenska kyrkan ska betala en lokal och en regional kyrkoavgift som beslutas av församlingarna respektive stiftet.

18. I 5 § 1 och 13 § fjärde stycket lagen (1998:1593) om trossamfund föreskrivs att Svenska kyrkan är ett registrerat trossamfund och att dess församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift är registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan. Vidare följer av 6 § andra stycket att Svenska kyrkan inte omfattas av bestämmelserna om att registrerade organisatoriska delar av ett trossamfund kan avregistrera sig själva eller upphöra genom konkurs eller likvidation.

19. Enligt 15 § svarar trossamfundet och dess registrerade delar självständigt för sina respektive skyldigheter i förhållande till tredje man och enligt 16 § har Svenska kyrkan rätt till hjälp av staten med bl.a. debitering av kyrkoavgifter från dem som tillhör Svenska kyrkan samt med att ta in avgifterna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inkomstskatt

20. Svenska kyrkan har tillhandahållit IT-tjänster och administrativa tjänster till sina församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift. Tillhandahållandena är av sådant slag att inkomsterna från dem normalt sett är skattepliktiga i inkomstslaget näringsverksamhet.

21. För att det ska vara fråga om en skattepliktig inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet krävs emellertid att tillhandahållandet sker till någon annan fysisk eller juridisk person. Skatteverket anser att detta krav är uppfyllt eftersom såväl Svenska kyrkan som dess organisatoriska delar är självständiga rättssubjekt och Svenska kyrkan därmed får anses ha tillhandahållit tjänsterna till andra juridiska personer. Svenska kyrkan menar däremot att de organisatoriska delarna inte kan existera självständigt och att den rättskapacitet som de har endast är en följd av att de är en del av trossamfundet Svenska kyrkan. Enligt Svenska kyrkan har de transaktioner som målen handlar om därför skett inom en och samma juridiska person.

22. Det kan konstateras att frågan om hur transaktioner mellan olika delar av Svenska kyrkan ska bedömas skattemässigt inte har berörts i förarbetena. Där framhålls dock att det beträffande Svenska kyrkan gäller särskilda förhållanden och att det kan vara rimligt att beakta dessa förhållanden vid bedömningen av rättsliga frågor när tillräcklig vägledning inte ges i lag (prop. 1997/98:116 s. 22). Prövningen av om de aktuella transaktionerna ska inkomstbeskattas bör således göras med utgångspunkt i Svenska kyrkans särskilda organisation och den speciella reglering som gäller för kyrkan och dess organisatoriska delar.

23. Den associationsrättsliga regleringen av Svenska kyrkan har utformats utifrån premissen att trossamfundet själv ska få reglera sina angelägenheter i största möjliga utsträckning (prop. 1997/98:49 s. 12). Detta har fått till följd att Svenska kyrkan på central nivå genom kyrkomötet kan ändra församlings- och stiftsindelningen samt även i övrigt reglera olika frågor som är av betydelse för de organisatoriska delarnas ekonomi och rätts-handlingsförmåga (jfr prop. 1997/98:116 s. 46 ff., 53 och 57).

24. I samband med kyrka–statreformen ersattes församlings-skatten med en lokal och en regional kyrkoavgift. Svenska kyrkan

har rätt till statlig hjälp med att ta in avgifterna. Avgiftsmedlen betalas ut till Svenska kyrkan på central nivå och det ankommer på trossamfundet att själv besluta om hur medlen ska fördelas vidare till dess olika delar. Genom den centrala utbetalningsmodellen kan Svenska kyrkan således göra avräkning för avgifter och bidrag inom det kyrkliga utjämningsystemet i samband med att avgiftsmedlen fördelas till lokala och regionala enheter (prop. 1998/99:38 s. 221 f.).

25. Även om de organisatoriska delarna inom Svenska kyrkan i och för sig utgör enskilda rättssubjekt med egen rättshandlingsförmåga så är deras självständighet således begränsad. Detta gäller inte minst vid sådana transaktioner mellan olika delar av Svenska kyrkan som målen gäller. Trossamfundet beslutar på central nivå vilka tjänster som ska tillhandahållas de olika organisatoriska delarna samt hur kostnaderna för dessa ska fördelas. I detta fall har kyrkan valt att finansiera tjänsterna delvis inom det kyrkliga utjämningsystemet och delvis genom fakturering. Kyrkan har dock kompenserat de organisatoriska delarna för faktureringen vid fördelningen av de resurser som kyrkan har till sitt förfogande.

26. Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att Svenska kyrkans tillhandahållanden av de i målen aktuella tjänsterna har skett inom trossamfundet Svenska kyrkan och alltså inte till de organisatoriska delarna i deras egenskap av självständiga juridiska personer. Ersättningarna för tjänsterna utgör därmed inte inkomst av näringsverksamhet.

Mervärdesskatt

27. Av mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet följer att mervärdesskatt ska betalas vid omsättning av tjänster som görs av en beskattningsbar person. En förutsättning för att en tjänst ska anses vara omsatt är att den tillhandahålls mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet. För att så ska vara fallet krävs att det finns ett direkt samband mellan tillhandahållandet av tjänsten och en 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 (se bl.a. Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 28 och HFD 2019 ref. 68, punkt 17).

28. EU-domstolen har ansett att en filial till ett utländskt bolag inte var självständig i förhållande till bolaget varför något rättsförhållande dem emellan inte förelåg. Filialen var inte någon juridisk enhet skild från bolaget och stod inte den ekonomiska risk som var förenad med dess verksamhet, vilket innebar att filialen var

beroende av bolaget. Därmed skulle filialen inte anses utgöra en beskattningsbar person på grund av de kostnader som hade fördelats på filialen till följd av att bolaget tillhandahållit den vissa tjänster (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkterna 24, 34–37 och 41).

29. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att de organisatoriska delarna av Svenska kyrkan är självständiga rättssubjekt inom rättssubjektet Svenska kyrkan och att de självständigt svarar för sina respektive skyldigheter i förhållande till tredje man. Som utgångspunkt kan alltså såväl Svenska kyrkan som dess organisatoriska delar självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och utgöra beskattningsbara personer i enlighet med artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

30. De organisatoriska delarna ingår emellertid samtidigt som integrerade delar av den juridiska personen Svenska kyrkan. Högsta förvaltningsdomstolen har i punkt 26 gjort bedömningen att Svenska kyrkans tillhandahållande av de aktuella tjänsterna har skett inom trossamfundet Svenska kyrkan och alltså inte till mottagare som är skilda från trossamfundet.

31. Svenska kyrkan förfogar på central nivå över hur dess medel ska fördelas inom trossamfundet och vilka uppgifter som ska utföras på respektive nivå inom samfundet samt bestämmer hur kostnaderna för dessa uppgifter ska finansieras. De organisatoriska delarna av Svenska kyrkan kan inte till följd av bestämmelserna i lagen om trossamfund förlora sin rättsliga ställning genom t.ex. konkurs eller likvidation. Verksamheten i de organisatoriska delarna är således beroende av rättssubjektet Svenska kyrkan och det är Svenska kyrkan som bär den ekonomiska risk som verksamheten i de organisatoriska delarna är förenad med.

32. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det inte föreligger något sådant rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar. Tjänsterna har således inte tillhandahållits mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet och är därmed inte omsatta enligt 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen.

Sammanfattning

33. De organisatoriska delarna av Svenska kyrkan utgör enskilda rättssubjekt med egen rättshandlingsförmåga men deras självständighet är begränsad. När det gäller sådana IT-tjänster och administrativa tjänster som är i fråga i målen kan trossamfundet Svenska kyrkan på central nivå besluta om villkoren för utförandet och mottagandet av tjänsterna samt reglera resursfördelningen med anledning av detta. Svenska kyrkans tillhandahållande av de aktuella tjänsterna har därför inte skett till de organisatoriska

delarna i deras egenskap av egna juridiska personer utan tillhandahållandena har skett inom trossamfundet Svenska kyrkan. Tjänsterna ska därmed inte inkomstbeskattas.

34. En förutsättning för att en tjänst ska anses vara omsatt enligt mervärdesskattelagen är att den tillhandahålls mot ersättning i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Svenska kyrkans tillhandahållanden har skett inom trossamfundet Svenska kyrkan och det föreligger inte något rättsförhållande mellan självständiga parter. Tjänsterna har därmed inte tillhandahållits mot ersättning i direktivets mening och ska inte mervärdesbeskattas.

35. Överklagandet ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl*, *Saldén Enérus*, *von Essen*, *Rosén Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitisekreteraren Daniel Böcker.

Förvaltningsrätten i Uppsala (2017-11-06, ordförande Innerstedt):

Är tillhandahållandena näringsverksamhet som kan beskattas?

Frågan i denna del är om tillhandahållanden inom Svenska kyrkan kan konstituera näringsverksamhet. I denna del har Svenska kyrkan i huvudsak anfört att tillhandahållandena inom det registrerade trossamfundet inte kan konstituera näringsverksamhet eftersom kyrkan ska ses som en helhet och de organisatoriska delarna inom kyrkan endast kan förekomma som integrerade delar i det registrerade trossamfundet.

Svenska kyrkan regleras i lagen om trossamfund. Enligt 5 § denna lag är Svenska kyrkan ett registrerat trossamfund. Enligt 13 § fjärde stycket lagen om trossamfund är Svenska kyrkans församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan. Registrerade organisatoriska delar av ett trossamfund får enligt 13 § andra stycket lagen om trossamfund förvärva rättigheter, ta på sig skyldigheter och föra talan vid domstol och andra myndigheter.

Av förarbetena till lagen om trossamfund (prop. 1997/98:116 s. 22) framgår bland annat följande. De registrerade trossamfunden kommer att ha stora likheter med ideella föreningar och utgångspunkten är därför att de allmänna principer som normalt tillämpas när det är fråga om ideella föreningar också tillämpas på registrerade trossamfund. När det gäller Svenska kyrkan, som sedan lång tid varit styrd av bestämmelser som till stora delar överensstämmer med vad som gäller för de borgerliga kommunerna, kan det i vissa fall vara rimligt att beakta dessa särskilda förhållanden vid bedömningen av rättsliga frågor när varken lag eller kyrkans stadgar ger tillräcklig ledning.

Beskattningen av Svenska kyrkan är inte närmare reglerad. Av förarbetena (prop. 1998/99:38 s. 210) framgår att eftersom ökad likställighet mellan olika trossamfund bör eftersträvas, och eftersom andra trossamfund än Svenska kyrkan i regel är organiserade som ideella föreningar, bör i princip samma beskattningsregler gälla för Svenska kyrkan och andra registrerade trossamfund som för ideella föreningar.

Förvaltningsrätten noterar att parterna är överens om att Svenska kyrkan och dess organisatoriska delar är självständiga rättssubjekt och egna juridiska personer. Av 1 kap. 3 § andra stycket inkomstskattelagen, IL, framgår uttryckligen att juridiska personer ska betala inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta talar med styrka för att Svenska kyrkan inte kan undantas från beskattning på den grunden att trossamfundet och dess organisatoriska delar är del av samma trossamfund. Det förhållandet att kyrkans organisatoriska delar inte har samma möjlighet att träda ur trossamfundet, såsom en medlemsförening kan träda ur ett riksförbund, medför inte någon annan bedömning. Mycket talar istället för att Svenska kyrkan inkomstskattemässigt ska behandlas på samma sätt som ideella föreningar och andra trossamfund.

Så som regleringen ser ut i lagen om trossamfund och lagen om Svenska kyrkan ska såväl Svenska kyrkan som de organisatoriska delarna inom kyrkan vara egna juridiska personer. Förvaltningsrätten noterar i detta sammanhang att det av förarbetena till såväl lagen om Svenska kyrkan som till lagen om trossamfund (prop. 1997/98:116 s. 46 ff.) framgår att församlingarna och stiftens, vid sidan om trossamfundet som helhet, är självständiga rättssubjekt. I motiven till lagarna avvisade regeringen bl.a. förslaget om att kyrkomötet, d.v.s. Svenska kyrkans högsta beslutande instans, skulle ges befogenhet att reglera förhållandena mellan trossamfundet och dess organisatoriska delar. Regeringen anförde vidare att syftet med att ge församlingarna, de kyrkliga samfälligheterna och stiftens egen rättskapacitet var bland annat att upprätthålla de organisatoriska delarnas självstyrelse efter den ändrade relationen mellan staten och Svenska kyrkan.

För registrerade trossamfund finns en specialreglering i 7 kap. IL där det framgår att registrerade trossamfund under vissa förutsättningar är begränsat skattskyldiga. Systematiken i lagstiftningen talar därmed mot att tillhandahållanden inom Svenska kyrkan inte ska beskattas på den grunden att det utgör ett tillhandahållande inom trossamfundet.

Enligt förvaltningsrättens bedömning kan det utläsas av regleringen och förarbetena till regleringen att församlingarna, stiftens och de kyrkliga samfälligheterna förlorade sin status som kyrkliga kommuner i och med den förändrade relationen mellan Svenska kyrkan och staten år 2000. Det innebär att det inte är möjligt att i dagsläget jämföra kyrkan med borgerliga kommuner och den skattefrihet som tidigare förelåg för Svenska kyrkan. Det finns mot denna bakgrund inte något principiellt hinder mot beskatta Svenska kyrkan för de tillhandahållanden som är aktuella i målet. Förvaltningsrätten ska dock pröva om tillhandahållandena utgör näringsverksamhet.

Av 13 kap. 1 § IL framgår att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet och att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt

och självständigt. Det har i målet inte framkommit att de aktuella tillhandahållandena inte bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Svenska kyrkan hänvisar till RÅ 2002 not. 101 och anför att det är skillnad på tillhandahållanden till utomstående och tillhandahållanden inom Svenska kyrkan. Högsta förvaltningsdomstolen fann i notismålet att vissa vaktmästartjänster inte kunde anses yrkesmässiga i den mening som avses i mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Enligt förvaltningsrättens bedömning talar avgörandet i viss mån för att det finns en skillnad beroende på hur tillhandahållandet är organiserat. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg dock att vaktmästartjänsterna hade sin grund i och var direkt förbundna med kyrkans gudtjänstverksamhet och var en del av kyrkans gudtjänstliv. Enligt förvaltningsrättens uppfattning måste därför varje tjänst som tillhandahålls bedömas som yrkesmässig eller inte. Enbart det förhållandet att en tjänst tillhandahålls mellan organisatoriska delar inom ett och samma trossamfund kan enligt förvaltningsrättens mening, med stöd av det återopade avgörandet, inte medföra att det är fråga om verksamhet som inte inkomstskattemässigt är yrkesmässig.

Tillhandahållandena i förevarande fall beskrivs av Svenska kyrkan som IT-tjänster och administrativa tjänster på områdena juridik och fastigheter. Sådana tjänster kan enligt förvaltningsrättens mening inte jämföras med de vaktmästartjänster som var aktuella i notismålet. Svenska kyrkan har inte heller anført att de nu aktuella tjänsterna skulle ha sin grund i och vara direkt förbundna med kyrkans gudtjänstverksamhet. Det förhållandet att tjänsterna inte tillhandahålls till utomstående medför inte någon annan bedömning i denna del. Att de tillhandahållanden som nu är ifråga inte bedrivs i ett uttalat vinstsyfte medför inte heller någon annan bedömning (RÅ 1998 ref. 10).

I målet har inte framkommit annat än att de administrativa tjänster som tillhandahålls inte har en begränsad omfattning. Tvärtom har Svenska kyrkan anført att det till exempel är fråga om en IT-plattform enhetlig för hela kyrkan där alla delar av kyrkan erbjuder klientanslutningar och alla användare förses med konton i kyrkans gemensamma e-postsystem. Tillhandahållandet omfattar även en virtuell servermiljö, lagringsutrymme för egna administrativa system och en supportfunktion. Enligt förvaltningsrättens mening kan tillhandahållandet inte anses ha en begränsad omfattning. Det har inte heller kommit fram annat än att det är fråga om en självständigt driven verksamhet på nationell nivå där värden som motsvarar kostnaden för tjänsten förs över från de organisatoriska delarna.

Förvaltningsrätten beaktar i detta sammanhang även vad som har anförts om att det inomkyrkliga utjämningsystemet belastar de organisatoriska delarna med sin del av kostnaden baserat på faktiskt utnyttjande i syfte att inom kyrkan skapa en kostnadsmedvetenhet.

Enligt förvaltningsrättens mening utgör därför de tillhandahållna tjänsterna näringsverksamhet särskilt med hänsyn till omfattningen och arten av tjänsterna, samt det sätt som ersättningen för tillhandahållandena har beräknats. Det förhållandet att till exempel IT-plattformen är specialanpassad till Svenska kyrkans särskilda situation medför inte någon annan bedömning. Det får tvärtom antas att sådana tjänster som är ifråga, särskilt med hänsyn till omfattningen och karaktären på tjänsterna, är anpassade till kundens behov.

Sammanfattningsvis anser förvaltningsrätten att såväl den civilrättsliga regleringen av Svenska kyrkan som systematiken i skattelagstiftningen talar för att de i målet aktuella tillhandahållandena ska beskattas. Förvaltningsrätten anser vidare att tillhandahållandena utgör näringsverksamhet i den mening som avses i IL. Det förhållandet att Svenska kyrkan har en integrerad ekonomi med en gemensam inkomstkälla i form av kyrkoavgiften medför inte någon annan bedömning. Överklagandet ska därmed avslås i denna del.

Föreligger undantag från skattskyldighet enligt 7 kap. IL?

[text här utelämnad]

Sammanfattningsvis anser förvaltningsrätten att det inte har framkommit att de tillhandahållanden som är aktuella i målet har en sådan naturlig anknytning till det religiösa ändamålet att inkomsterna ska undantas från beskattning. Överklagandet ska därmed avslås även i denna del.

Är tillhandahållandena undantagna från mervärdesbeskattning?

Frågan i denna del är om omsättningen kopplad till de i målet aktuella tillhandahållandena är undantagen från mervärdesbeskattning.

Av bestämmelserna 1 kap. 1 § samt 4 kap. 1 och 8 §§ ML, i deras lydelse redovisningsperioderna januari–december 2012, framgår bland annat följande. Mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i yrkesmässig verksamhet. En verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen eller trossamfundet enligt 7 kap. 7 § första och andra styckena IL.

Enligt 3 kap. 23 a § ML undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer från skatteplikt om verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten och ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande. Undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls någon annan utanför gruppen.

Förvaltningsrätten har ovan funnit att de tillhandahållanden som är föremål för prövning i målet utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. IL. Förvaltningsrätten har även funnit att tillhandahållandena inte har en sådan naturlig anknytning till det religiösa ändamålet att inkomsterna ska undantas från beskattning enligt 7 kap. IL.

Frågan är därmed om omsättningen kopplad till tillhandahållandena är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 23 § ML.

[text här utelämnad]

Bestämmelserna om undantag från mervärdesskatteplikt ska användas restriktivt och i HFD 2014 ref. 20 uttalas att det ska klarläggas att ett undantag från skatteplikt avseende en viss tjänst innebär en verklig risk för konkurrenssnedvridning för närvarande eller i framtiden. Enligt förvalt-

ningsrättens uppfattning har det inte framkommit i målet att det saknas en verklig risk för konkurrensnedvridning.

Enligt förvaltningsrättens bedömning är tillhandahållna tjänster således inte direkt nödvändiga för Svenska kyrkans skattebefriade verksamhet. Det är inte heller visat att det saknas en verklig risk för konkurrensnedvridning oberoende av om undantaget skulle tillämpas eller inte. Skattefrihet från mervärdesskatt kan därför inte medges. Överklagandet ska därmed avslås även i denna del.

Sammanfattning

Enligt förvaltningsrättens bedömning talar såväl regleringen av Svenska kyrkan och registrerade trossamfund som systematiken i IL för att de i målet aktuella tillhandahållandena ska beskattas. Tillhandahållandena utgör näringsverksamhet i den mening som avses i IL. Det har inte heller framkommit att tillhandahållandena utgör verksamhet som är ett direkt led i främjandet av det religiösa ändamålet eller att verksamheten har annan naturlig anknytning till detta ändamål. Omsättningen kopplad till tillhandahållandena är därmed inte undantagen från beskattning. Tjänsterna är vidare inte direkt nödvändiga för Svenska kyrkans skattefria verksamhet och det är inte visat att det saknas en verklig risk för konkurrensnedvridning oberoende av om undantaget från mervärdesskatteplikt skulle tillämpas eller inte. Skattefrihet från mervärdesskatt kan därför inte medges. Mot denna bakgrund har Skatteverket haft rätt att beskatta Svenska kyrkan i enlighet med de överklagade besluten. Det innebär att överklagandet ska avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2019-06-24, Rolén, Brege Svensson och Andersson):

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