

HFD 2019 ref. 68

Det utgör omsättning av en tjänst när en hästägare som är en beskattningsbar person låter en häst starta i en travtävling där tävlingsarrangören lämnar en ersättning om 500 kr till samtliga startande oavsett placering. Beskattningsunderlaget ska bestämmas till detta belopp även om hästägaren får ytterligare ersättning baserad på hästens placering i loppet. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

1 kap. 1 § första stycket 1, 2 kap. 1 § tredje stycket 1, 7 kap. 2 § första stycket och 3 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 2.1 c, 24.1 och 73 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 17 december 2019 följande dom (mål nr 5824-18).

Bakgrund

1. Om en beskattningsbar person tillhandahåller en tjänst mot ersättning anses denna vara omsatt vilket medför att den som tillhandahåller tjänsten som regel är skyldig att betala mervärdesskatt. Skatten beräknas på ett beskattningsunderlag som normalt utgörs av ersättningen för tjänsten.

2. Stall Sedin HB bedriver tävlingsverksamhet med travhästar. I genomsnitt har bolaget fyra hästar och byter årligen ut en eller ett par av dessa.

3. När bolaget låter en av sina hästar starta i ett travlopp betalar tävlingsarrangören en s.k. prispeng till bolaget. Prispengen består dels av en fast ersättning om 500 kr som betalas för varje häst som startar, dels av ytterligare belopp som betalas till ägarna av de hästar som placerar sig bäst i loppet. Ersättningssystemet följer av bestämmelser som har beslutats av travsportens huvudorganisation Svensk Travsport.

4. I en ansökan om förhandsbesked frågade bolaget om det är en omsättning av en tjänst i mervärdesskatterättslig mening när bolaget låter en häst starta i en travtävling och får en prispeng om 500 kr (fråga 1). Bolaget ville också få veta hur beskattningsunderlaget ska beräknas om bolaget får ytterligare prispengar utöver 500 kr (fråga 2). Som förutsättning för frågorna angavs att bolaget är en beskattningsbar person.

5. Skatterättsnämnden besvarade fråga 1 med att ett tillhandahållande som innebär att en hästägare låter sin häst komma till start i en travtävling mot en ersättning om 500 kr från tävlingsarrangören, som utges oavsett om hästen går i mål eller placerar sig,

utgör en omsättning i mervärdesskatterättslig mening. När det gäller fråga 2 fann nämnden att för det fall utgående mervärdesskatt ska redovisas på ersättningen om 500 kr, utgörs beskattningsunderlaget för omsättningen av motsvarande belopp, även om hästen till följd av eventuell målgång och placering skulle erhålla prispengar utifrån placeringen i loppet.

Yrkanden m.m.

6. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 1 ska ändras och att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att det i vissa fall kan vara omsättning av en tjänst när bolaget låter en häst starta i en travtävling på de villkor som anges i ansökan men att detta inte gäller generellt. *Skatteverket* yrkar vidare att förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 2 ska fastställas. *Skatteverket* anför följande.

7. För att det ska vara fråga om tillhandahållande av en tjänst mot ersättning, och därmed omsättning, måste ersättningen lämnas som betalning för en motprestation. En motprestation föreligger inte enbart på den grunden att bolaget låter en häst starta i en tävling. Om en tävlingsarrangör betalar en ersättning exempelvis för att en särskilt bra häst ska delta kan deltagandet dock utgöra en sådan motprestation som leder till att det är fråga om tillhandahållande av en tjänst mot ersättning.

8. Om det skulle anses att det är fråga om omsättning i samtliga fall då bolaget låter en häst starta i en tävling kan principen om förbud mot förfarandemissbruk tillämpas. Den fasta ersättningen om 500 kr har införts i syfte att skapa en skattefördel som består i att hästägarna ska bli beskattningsbara personer och därmed få rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Denna skattefördel strider mot bestämmelsernas syfte och transaktionen som används för att åstadkomma den är konstlad. Transaktionen ska därför omdefinieras och den mervärdesskatterättsliga bedömningen göras som om transaktionen inte hade skett.

9. *Stall Sedin HB* anser att förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 1 ska fastställas och yrkar för egen del att svaret på fråga 2 ska ändras till att beskattningsunderlaget ska inkludera även de eventuella ytterligare prispengar som bolaget får utöver den fasta ersättningen om 500 kr. Bolaget yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Bolaget anför att samtliga prispengar, dvs. både den garanterade summan om 500 kr och de prispengar som betalas utifrån hästens placering i loppet, är ersättning för ett och samma tillhandahållande.

Skälen för avgörandet

Frågorna i målet

10. Den första frågan som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är om det utgör omsättning av en tjänst i mervärdesskatterättslig mening när en hästägare låter en häst starta i en travtävling där tävlingsarrangören lämnar en ersättning om 500 kr till samtliga startande oavsett placering. Om det anses vara fråga om omsättning ska vidare bedömas hur beskattningsunderlaget ska bestämmas om hästägaren utöver detta belopp får ytterligare ersättning baserad på hästens placering i loppet.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, 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 tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Med tjänst förstås enligt 1 kap. 6 § allt som kan tillhandahållas som inte utgör vara.

12. Av 7 kap. 1 § ML framgår att skatten tas ut med viss procent av beskattningsunderlaget. Enligt 2 § första stycket och 3 § 1 utgörs beskattningsunderlaget – förutom vid vissa här inte aktuella undantag – av ersättningen.

13. Motsvarande bestämmelser finns i artiklarna 2.1 c, 24.1 och 73 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förhandsavgörande från EU-domstolen

14. Högsta förvaltningsdomstolen finner att den unionsrättsliga reglering som aktualiseras redan har tolkats av EU-domstolen och att domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därför skäl att inhämta ett förhandsavgörande varför yrkandet om detta ska avslås.

Omsättning av en tjänst (fråga 1)

15. Bolagets första fråga är alltså om det utgör omsättning av en tjänst i den mening som avses i 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML när bolaget låter en häst starta i en travtävling och får en ersättning benämnd prispeng om minst 500 kr. Så är fallet om bolaget i och

med detta kan anses tillhandahålla tävlingsarrangören en tjänst mot ersättning.

16. EU-domstolen har i flera avgöranden angett förutsättningarna för att en tjänst ska anses tillhandahållen mot ersättning. Av domstolens praxis framgår följande.

17. För att anse att en transaktion sker mot ersättning i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet 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 där anmärkta rättsfall).

18. Begreppet tillhandahållande av tjänster är inte beroende av för vilket ändamål tjänsten förvärfvas. Det som ska beaktas är endast hur det åtagande som har ingåtts är beskaffat (Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 20).

19. Av EU-domstolens praxis framgår emellertid också att det inte utgör ett tillhandahållande mot ersättning när en hästägare ställer en häst till en kapplöpningsarrangörs förfogande i syfte att hästen ska delta i ett lopp, om detta inte medför betalning av startpengar för deltagandet eller någon annan direkt betalning och endast ägarna till de hästar som placerat sig i loppet får prispengar. Detta har motiverats med att erhållandet av prispengarna är underkastat en viss slumpmässighet (Baštová, punkterna 36 och 37).

20. Om kapplöpningsarrangören betalar startpengar för hästens deltagande i loppet, oberoende av hur hästen placerar sig, skulle hästägarens ställande till förfogande av sin häst däremot kunna kvalificeras som tillhandahållande av en tjänst mot ersättning i den mening som avses i direktivet (Baštová, punkt 39).

21. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att bolaget i det nu aktuella fallet är garanterat en ersättning om 500 kr när det ställer en av sina hästar till förfogande i en tävling. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas därför skäl att betrakta rättsförhållandet mellan bolaget och tävlingsarrangören på annat sätt än att det är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer där ersättningen utgör motvärdet för den tjänst som bolaget tillhandahåller tävlingsarrangören. Det finns därmed ett sådant direkt samband mellan bolagets tillhandahållande och den mottagna ersättningen som krävs för att en omsättning enligt mervärdesskattelagen ska anses föreligga.

22. Högsta förvaltningsdomstolens prövning är begränsad till att svara på de frågor som bolaget har ställt till Skatterättsnämnden. En förutsättning för att pröva den av Skatteverket väckta frågan om

förfarandemissbruk är att en skattefördel kan identifieras. Skatteverket har anført att ersättningssystemet vid travtävlingar har införts för att skapa en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som annars inte skulle finnas. Frågan om avdrag för ingående mervärdesskatt omfattas emellertid inte av de frågor som bolaget har ställt. Det finns därför inte förutsättningar för att ta upp frågan om förfarandemissbruk till prövning i detta mål.

23. Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 ska således fastställas.

Beräkning av beskattningsunderlaget (fråga 2)

24. När det gäller frågan om hur beskattningsunderlaget ska beräknas om bolaget får ytterligare prispengar utöver den fasta ersättningen om 500 kr gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning.

25. Som framgår av punkt 19 ovan följer av EU-domstolens praxis att prispengar som är beroende av hästens placering i tävlingen saknar ett sådant direkt samband med hästägarens tillhandahållande som krävs för att det ska vara fråga om ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning i mervärdesskattedirektivets mening.

26. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening följer av detta att beskattningsunderlaget för bolagets tillhandahållande utgörs endast av den fasta ersättningen om 500 kr.

27. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas även såvitt avser fråga 2.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Ståhl*, *Saldén Enérus*, *Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

Skatterättsnämnden (2018-10-09, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Fries, Sandberg Nilsson och Tunudd):

Förhandsbesked

Fråga 1: Ett tillhandahållande som innebär att en hästägare låter sin häst komma till start i en travtävling mot en ersättning om 500 kr från tävlingsarrangören, som utges oavsett om hästen går i mål eller placerar sig, utgör en omsättning enligt 2 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga 2: För det fall utgående mervärdesskatt ska redovisas på ersättningen om 500 kr, utgörs beskattningsunderlaget för omsättningen av motsvarande belopp, även om hästen till följd av eventuell målgång och placering skulle erhålla prispengar utifrån placering i loppet.

Motivering

Av ansökan framgår att hästägare erlägger 80 eller 150 kr i anmälningsavgift till arrangören av en tävling för att ägarens häst ska få delta i en travtävling. Enligt sökanden avser betalningen den administration m.m. som arrangören har på grund av anmälan.

Även om denna frågeställning inte omfattas av ansökan uppfattar Skatterättsnämnden omständigheterna på så sätt att tävlingsarrangören tillhandahåller en tjänst i form av inträde till sportanläggning mot ersättning i form av anmälningsavgift, när en hästägare anmäler sitt intresse av att låta en häst delta i en tävling och tävlingsarrangören tar ut en ersättning för detta.

Om hästen startar i travtävlingen betalar tävlingsarrangören 500 kr till hästägaren. Denna betalning avser enligt ansökan det mervärde som arrangören får i form av höjt värde och höjd status på en tävling genom hästens tävlande. För en häst som är anmäld till en tävling men som inte startar erhålls inte denna ersättning.

Den ifrågavarande ersättningen om 500 kr betalas således ut av tävlingsarrangören under förutsättning att hästen kommer till start, oavsett prestation i övrigt, och måste enligt Skatterättsnämndens mening ses som ett uttryck för att tävlingsarrangören är angelägen om att hästen startar i loppet av marknadsförings- eller andra skäl. Hästägarens tillhandahållande består i detta fall av att hästen ställs på startlinjen och tävlingsarrangören får mot detta bland annat möjlighet att locka till sig besökare, vadhållare m.fl. till tävlingen. Enligt Skatterättsnämndens bedömning utgör ett sådant tillhandahållande närmast någon form av marknadsföringstjänst från bolagets sida. Det är tydligt vad båda parter ska göra när det gäller vilken tjänst som tillhandahålls och vilken ersättning som ska utgå, varför det enligt Skatterättsnämnden föreligger en tillräcklig grad av ömsesidighet och ersättningen om 500 kr har ett direkt samband med att hästen kommer till start. Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att bolagets tillhandahållande mot ersättning om 500 kr uppfyller kriterierna för omsättning.

Svaret på fråga 1 blir därför att ett tillhandahållande som innebär att en hästägare låter sin häst komma till start i en travtävling mot en ersättning om 500 kr från tävlingsarrangören, som utges oavsett om hästen går i mål eller placerar sig, utgör en omsättning enligt 2 kap. 1 § tredje stycket ML.

Även om denna fråga inte direkt ställts av sökanden, krävs emellertid en ytterligare bedömning för att avgöra om mervärdesskatt ska utgå på tillhandahållandet. För detta krävs att bolaget agerar i egenskap av beskattningsbar person, vilket sökande angett som förutsättning. Denna förutsättning påverkar emellertid enligt Skatterättsnämndens mening inte svaret enligt ovan.

Till följd av EU-domstolens dom i Baštová står det klart att en verksamhet som är inriktad på att genom deltagande i tävling med hästar i syfte att vinna prispengar inte i sig är att betrakta som ekonomisk verksamhet. Frågan om bolaget agerar i egenskap av beskattningsbar person när man låter hästen komma till start mot en ersättning om 500 kr måste därför, i likhet med vad som gäller för avdragsrätt, grundas på en bedömning av verksamhetens karaktär och om transaktionerna sker inom ramen för en ekonomisk verksamhet eller har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten, med utgående transaktioner i form av t.ex. avelsverksamhet. Vid den bedömningen måste även de kriterier som EU-domstolen ställt upp i Enkler beaktas.¹ En bedömning måste således göras av verksamheten i sin helhet. Mot bakgrund av att förhandsbeskedsinstitutet inte lämpar sig för bedömning av en hel verksamhet, avvisas frågan i den mån den avser denna fråga.

För det fall hästen förutom att komma till start, går i mål och dessutom placerar sig kan ytterligare ersättning erhållas från tävlingsarrangören i form av prispengar. EU-domstolen har i Baštová slagit fast att erhållandet av prispengar villkoras av utförandet av en viss prestation och är underkastat en viss slumpmässighet, vilket utesluter att det finns ett direkt samband mellan att hästen ställs till förfogande och erhållandet av prispengar (a. dom, p. 37).

Enligt Skatterättsnämndens mening kan det tillhandahållande som innebär att hästen kommer till start mot ersättning om 500 kr, särskiljas från att hästen till följd att den fullföljer loppet och placerar sig erhåller en prispeng utifrån placering i loppet. Prispengen saknar som det framhålls i Baštová direkt samband med något av hästägaren gjort tillhandahållande och ska därför inte heller ingå beskattningsunderlaget för det fall utgående mervärdesskatt ska redovisas för den omsättning som avses i fråga 1.

Fråga 2 ska således besvaras på så sätt att för det fall utgående mervärdesskatt ska redovisas på ersättningen om 500 kr, utgörs beskattningsunderlaget för omsättningen av motsvarande belopp, även om hästen till följd av eventuell målgång och placering skulle erhålla prispengar.

Skatteverket har introducerat frågan om förfarandemissbruk och synes mena att för det fall Skatterättsnämnden generellt uttalar sig om att deltagandet mot en ersättning om 500 kr utgör omsättning som medför skattskyldighet, skulle detta medföra en generell avdragsrätt för alla de stall som deltar i hästtävlingar.

Eftersom Skatterättsnämnden, utifrån hur frågan formulerats, inte uttalar sig om frågan huruvida tillhandahållandet mot ersättningen om 500 kr ska medföra skattskyldighet i detta eller andra fall, förändrar Skatteverkets invändning inte Skatterättsnämndens bedömning.

¹ Avser Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352 (red. anm.).