

Ref 3

Det utgör omsättning av en tjänst när en hästägare låter en häst delta i ett s.k. premielopp mot ersättning som utgår under förutsättning att hästen genomför ett godkänt lopp. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

1 kap. 1 § första stycket 1 och 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 2.1 c och 24 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 10 januari 2022 följande dom (mål nr 4352-21).

Bakgrund

1. Mervärdesskatt ska betalas till staten om en beskattningsbar person omsätter en tjänst inom landet och omsättningen är skattepliktig. Med omsättning avses bl.a. att någon tillhandahåller någon annan en tjänst mot ersättning.

2. Lasses Hästsport AB bedriver trav- och avelsverksamhet. Bolaget föder upp och äger hästar som tränas av professionella travtränare. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få svar på om bolaget omsätter en tjänst när en häst genomför ett godkänt s.k. premielopp och bolaget får ersättning av Svensk Travsport AB i form av ägarpremier. Av ansökningen framgår följande.

3. Alla svenskfödda travhästar har rätt att genomföra ett premielopp det år hästen fyller två år. Villkoren för premieloppen regleras i bestämmelser utgivna av Svensk Travsport som är huvudorganisation för den svenska travsporten. För att bli godkänd ska hästen springa en viss distans inom ett visst tidsintervall. Om hästen misslyckas i ett premielopp får ägaren låta den försöka igen vid ett eller flera tillfällen. Hästen kan dock endast genomföra ett godkänt premielopp. När hästen har genomfört ett godkänt premielopp erhåller hästens ägare 20 000 kr från Svensk Travsport.

4. Syftet med premieloppen är att Svensk Travsport vill säkerställa att hästägarna startar träningen av de unga hästarna på ett bra sätt så att hästarna ska vara väl förberedda inför karriären som tävlingshästar. Svensk Travsport vill även att hästägarna ska erhålla en viss intäkt under den relativt långa träningsperioden fram till dess att hästen kan börja tävla.

5. Bolaget har under 2020 haft sex hästar födda 2018 som samtliga genomfört godkända premielopp. Bolaget har fått 120 000 kr i ägarpremier för de godkända premieloppen. De hästar

som är födda 2019 har möjlighet att genomföra premielopp under 2021.

6. Skatterättsnämnden fann att ett tillhandahållande som innebär att en hästägare låter sin häst delta i ett premielopp mot ersättning i form av ägarpremie om hästen genomför distansen inom visst tidsintervall utgör en omsättning i mervärdesskattehänseende.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget inte omsätter en tjänst när en häst genomför ett godkänt premielopp och en ägarpremie erhålls samt anför följande.

8. Att genomföra ett premielopp och uppnå ett i förväg bestämt resultat innebär inte att hästägaren tillhandahåller Svensk Travsport någon tjänst. Svensk Travsport erhåller inga fördelar eller nyttigheter för att en viss häst har genomfört ett godkänt premielopp. Den enda som får en fördel är hästägaren själv som därigenom får ett bevis på att hästen är tävlingsduglig. Redan det förhållandet att det inte föreligger något tillhandahållande medför att det inte är fråga om en omsättning av en tjänst i mervärdesskattehänseende.

9. Om bolaget anses tillhandahålla Svensk Travsport en tjänst sker det i vart fall inte mot ersättning. Ägarpremierna betalas ut för att travbranschen även i framtiden ska ha tävlingsdugliga hästar och har stora likheter med andra former av bidrag och donationer som frivilligt betalas ut för att ekonomiskt stötta en viss verksamhet, utan att någon faktisk tjänst tillhandahålls den som betalar ut bidraget eller gåvan. Vidare är ägarpremierna helt beroende av att hästen uppnår ett visst resultat i loppet. Hästens prestation är i sin tur beroende av olika omständigheter såsom hästens fysik och psyke, men även hästens dagsform och andra hästars agerande under loppet, och är således förenad med viss slumpmässighet. Det saknas därmed ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och ägarpremierna vilket innebär att tillhandahållandet av tjänsten inte sker mot ersättning. Därmed är det ändå inte fråga om en omsättning av en tjänst i mervärdesskattehänseende.

10. *Lasses Hästsport AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen hämtar in ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om det utgör omsättning av en tjänst i mervärdesskatterättslig mening när en hästägare låter en häst delta

i ett premielopp mot ersättning som utgår under förutsättning att hästen genomför ett godkänt lopp.

Rättslig reglering m.m.

12. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap.

13. 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.

14. Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 2.1 c och 24 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Den unionsrättsliga reglering som aktualiseras har redan tolkats av EU-domstolen och domstolens praxis ger tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därför skäl att hämta in ett förhandsavgörande varför yrkandet om detta ska avslås.

16. För att det ska vara fråga om omsättning av en tjänst krävs att det faktiskt tillhandahålls en tjänst och att det sker mot ersättning.

17. Av EU-domstolens praxis framgår att begreppet tillhandahållande av tjänster inte är beroende av för vilket ändamål tjänsten förvärfvas. Det som ska beaktas är endast hur det åtagande som har ingåtts är beskaffat (se *Landboden-Agrardienste*, C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 20).

18. 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 ersättningen. 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. *Ntp. Nagyszénás*, C-182/17, EU:C:2018:91, punkt 32 och *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 28 och där anmärkta rättsfall, jfr även HFD 2019 ref. 68 och HFD 2018 ref. 34).

19. EU-domstolen har angett förutsättningarna för vad som i hästkapplöpningssammanhang ska anses vara ett tillhandahållande mot ersättning. Av avgörandet framgår att det inte utgör ett tillhandahållande mot ersättning när en hästägare ställer en häst till en kapplöpningssammanslagning i syfte att hästen ska delta i

ett lopp och endast ägarna till de hästar som placerat sig i loppet får prispengar. Detta har motiverats med att det är i viss mån slumpmässigt om ägaren ska få prispengar. Denna slumpmässighet utesluter att det finns ett direkt samband mellan att hästen deltar i loppet och prispengarna. Om kapplöpningsarrangören betalar startpengar oberoende av hur hästen placerar sig, skulle deltagandet däremot kunna kvalificeras som tillhandahållande av en tjänst mot ersättning i den mening som avses i direktivet (Baštová, punkterna 36, 37, 39 och 40, se även HFD 2019 ref. 68).

20. I nu aktuellt fall är en hästägare vars häst genomför ett premiellopp enligt de på förhand fastställda villkoren garanterad en ersättning om 20 000 kr. Ersättningen är inte beroende av andra hästars placeringar i loppet utan det är den egna hästens prestation som är avgörande. Att det utgår premier endast för de hästar som uppfyller ett visst kvalitetskrav innebär inte att ersättningen utgår slumpmässigt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening präglas ägarpremien därför inte av sådan slumpmässighet som utesluter att det finns ett direkt samband mellan genomförandet av ett godkänt premiellopp och premien.

21. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att Svensk Travsport betalar bolaget en ersättning när en av bolagets hästar genomför ett godkänt premiellopp. Det saknas skäl att betrakta rättsförhållandet mellan bolaget och Svensk Travsport på annat sätt än att det är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer där ägarpremien utgör motvärdet för den tjänst som bolaget tillhandahåller Svensk Travsport. Det föreligger därmed ett sådant direkt samband mellan tjänsten och den mottagna ersättningen som krävs för att en omsättning ska anses föreligga. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

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

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Classon*, *Askersjö* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreterarna Anna Rydebjörk och Lena Åberg.

Skatterättsnämnden (2021-06-30, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Classon, Fored, Olsson och Sandberg Nilsson*):

Förhandsbesked

Ett tillhandahållande som innebär att en hästägare låter sin häst delta i ett s.k. premielopp mot ersättning i form av ägarpremie om hästen genomför distansen inom visst tidsintervall utgör en omsättning i mervärdesskatt-hänseende.

Skatterättsnämndens bedömning

Bolaget vill veta om det utgör omsättning av en tjänst när bolaget låter en häst delta i ett premielopp och får en ersättning i form av en ägarpremie på 20 000 kr.

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 den 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).

Begreppet tillhandahållande av tjänster är inte beroende av för vilket ändamål tjänsten förvärvas. Det som ska beaktas är endast hur det åtagande som har ingåtts är beskaffat. För att åtagandet ska omfattas av mervärdesskatt ska det också leda till konsumtion (Landboden-Agrardienste, C-384/95, EU:C:1997:627, punkt 20).

Av EU-domstolens praxis framgår 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, punkt 36 och 37).

Om kapplöpningsarrangören emellertid 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 mervärdesskattedirektivet (Baštová, punkt 39).

Högsta förvaltningsdomstolen har mot bakgrund av EU-domstolens dom i målet Baštová funnit att en garanterad ersättning om 500 kr för att ställa en häst till förfogande i en tävling utgjorde ett ömsesidigt utbyte av prestationer där ersättningen utgjorde motvärdet för den tjänst som bolaget tillhandahöll tävlingsarrangören (HFD 2019 ref. 68).

I detta fall ställer bolaget sin häst till förfogande i premieloppet för att visa hur uppträningen och utvecklingen fortlöper inför hästens framtida möjligheter som tävlingshäst. Om hästen genomför ett godkänt premie-

lopp inom angivet tidsintervall utgår ersättning i form av en ägarpremie med 20 000 kr.

Enligt Skatterättsnämnden är utbetalningen av en ägarpremie inte att jämföra med utbetalning av prispengar eftersom bolaget erhåller ägarpremien om hästen genomför ett godkänt premiellopp oavsett placering i loppet. Om hästen uppnår det på förhand bestämda resultatet så är ägaren berättigad till premien. Även om dagsform och andra hästarnas agerande under loppet kan påverka hästens prestation så tävlar hästarna inte mot varandra. Det är också möjligt att göra flera försök under den aktuella perioden. Enligt nämndens mening saknas därför ett sådant inslag av slumpmässighet som kommit till uttryck i Högsta förvaltningsdomstolens och EU-domstolens praxis.

Skatterättsnämnden anser att det är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer där ersättningen utgör motvärdet för den tjänst som bolaget tillhandahåller premielloppsarrangören. Tjänsten består i att genomföra loppet och uppnå ett i förväg bestämt resultat. Syftet är bl.a. säkerställandet av att det finns framtida, tävlingsdugliga hästar vilket i sig är en förutsättning för Svensk Travsport AB:s verksamhet. Det föreligger därmed ett direkt samband mellan bolagets tillhandhållande och den mottagna ersättningen (jfr HFD 2019 ref. 68).