

Ref 44

En verksamhet som består i att mot startpengar delta i travtävlingar har ansetts utgöra ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

4 kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelagen (2023:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 9 september 2024 följande dom (mål nr 7844-23).

Bakgrund

1. För att ett tillhandahållande av en tjänst ska vara föremål för mervärdesskatt krävs att den som tillhandahåller tjänsten är en beskattningsbar person, dvs. någon som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Utnyttjande av materiella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dem betraktas som ekonomisk verksamhet.

2. En beskattningsbar person som tillhandahåller tjänster är som huvudregel skyldig att betala mervärdesskatt. Skatteverket ska registrera den som är betalningsskyldig. Den som inte längre ska vara registrerad får avregistreras av Skatteverket.

3. U.H. har tidigare varit registrerad till mervärdesskatt avseende tävlingsverksamhet med travhästar. Intäkterna i verksamheten består bl.a. av s.k. startpengar. Med startpeng avses ersättning som lämnas för samtliga hästar som startar i ett lopp oberoende av hur hästen placerar sig i loppet.

4. Skatteverket beslutade den 10 maj 2022 att avregistrera henne. Beslutet motiverades med att verksamhet som består i att ställa upp i tävlingar mot en startpeng inte utgör ekonomisk verksamhet, bl.a. eftersom det endast är möjligt att starta i ett begränsat antal lopp per år och ersättningsnivån är låg.

5. Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked för att få veta om den verksamhet som U.H. bedriver utgör ekonomisk verksamhet. Av ansökan framgår följande.

6. U.H. har bedrivit verksamhet med travhästar och varit registrerad till mervärdesskatt sedan 1995. Under den tiden har hon varit licensierad tränare godkänd av Svensk Travsport. I verksamheten har det hela tiden funnits tre eller fyra hästar vilka tränats kontinuerligt och årligen tävlat vid 50–60 tillfällen. Under åren 2018–2021 var startpengen 500 kr per häst och lopp. Hennes startpengar, dvs. den ersättning som är beroende av hästens placering i

loppet, uppgick under samma tid till mellan 200 000 kr och 440 000 kr per år.

7. Skatterättsnämnden besvarade frågan med att U.H., under de förutsättningar som anges i ansökan, bedriver ekonomisk verksamhet i egenskap av beskattningsbar person.

Yrkanden m.m.

8. *Allmänna ombudet hos Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

9. *U.H.* anser att överklagandet ska bifallas.

Skälen för avgörandet

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

10. Frågan är om en verksamhet som består i att mot startpengar delta i travtävlingar utgör ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening.

Rättslig reglering m.m.

Mervärdesskatt

11. Den 1 juli 2023 upphävdes mervärdesskattelagen (1994:200) och ersattes av en ny mervärdesskattelag (2023:200) som trädde i kraft samma dag. Av övergångsbestämmelserna följer att den nya lagen – med undantag för vissa här inte aktuella situationer – gäller för förhållanden som hänför sig till tiden från och med ikraftträdandet. I nu aktuella avseenden innebär den nya lagen inte några ändringar i sak. Nedan återges tillämpliga bestämmelser i den nya mervärdesskattelagen.

12. Enligt 3 kap. 1 § 3 är tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom landet av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.

13. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 2 § första stycket den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Av andra stycket framgår att utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dem, särskilt ska betraktas som ekonomisk verksamhet.

14. Enligt 16 kap. 5 § är en beskattningsbar person som tillhandahåller tjänster som huvudregel skyldig att betala mervärdesskatt för tillhandahållandet.

15. Bestämmelserna har sina motsvarigheter i artiklarna 2.1 c, 9.1 och 193 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Registrering

16. Skatteverket ska enligt 7 kap. 1 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244) registrera den som är betalningsskyldig enligt mervärdesskattelagen. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse samtidigt som mervärdesskattelagen trädde i kraft men överensstämmer i sak med bestämmelsen i dess tidigare lydelse. Skatteverket får enligt 7 kap. 6 § första stycket skatteförfarandelagen avregistrera den som inte längre ska vara registrerad.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

17. Av EU-domstolens och Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden i Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) respektive HFD 2019 ref. 68 framgår att startpengar som lämnas för samtliga hästar som startar i ett lopp, oberoende av hur hästen placerar sig i loppet, har ett sådant direkt samband med hästägarens tillhandahållande som krävs för att det ska vara fråga om ett tillhandahållande av en tjänst mot ersättning i mervärdesskatterättslig mening medan prispengar som är beroende av hästens placering i loppet saknar sådant samband.

18. Det är emellertid inte tillräckligt att en startpeng utgör ersättning för en tjänst för att tillhandahållandet av tjänsten ska vara föremål för mervärdesskatt utan det krävs också att den som tillhandahåller tjänsten är en beskattningsbar person, dvs. bedriver en ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening. Med sådan verksamhet avses bl.a. utnyttjande av materiella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dem.

19. Om en tillgång på grund av sin karaktär kan utnyttjas för både ekonomiska och privata ändamål ska det utifrån samtliga omständigheter avgöras om tillgången verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter. Omständigheter som då kan beaktas är t.ex. den faktiska tid under vilken tillgången används för verksamheten, antalet kunder och intäkternas belopp (Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkterna 27–29 och Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punkterna 33, 34 och 38).

20. U.H. bedriver tävlingsverksamhet med travhästar i vilken hon fortlöpande har intäkter i form av startpengar. Startpengarna utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster i mervärdesskatterättslig mening. Tävlingsverksamheten har bedrivits under lång tid och i stor omfattning och hästarna används enbart i den verksamheten. Detta talar för att U.H. ska anses bedriva ekonomisk verksamhet.

21. Enligt av allmänna ombudet inhämtade synpunkter från Skatteverket anser verket att U.H:s tävlingsverksamhet i första hand syftar till att vinna prispengar och att de startpengar som hon får endast är en bieffekt. Enligt Skatteverket är det därför inte fråga om ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening. Den omständigheten att en stor del av hennes intäkter är prispengar saknar dock enligt Högsta förvaltningsdomstolen betydelse för

frågan om U.H. bedriver ekonomisk verksamhet när hon mot startpengar deltar med sina hästar i travtävlingar.

22. Mot bakgrund härav och under de förutsättningar som anges i ansökan anser Högsta förvaltningsdomstolen att den tävlingsverksamhet som U.H. bedriver utgör ekonomisk verksamhet och att hon är en beskattningsbar person. Förhandsbeskedet ska således fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Lena Åberg*.

Skatterättsnämnden (2023-12-07, *Harmsen Hogendoorn* ordförande [skiljaktig], *Bohlin* [skiljaktig], *Fored* [skiljaktig], *Fries, Pettersson, Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Under de förutsättningar som anges i ansökan bedriver U.H. ekonomisk verksamhet i egenskap av beskattningsbar person.

Skatterättsnämndens bedömning

Kan förhandsbesked lämnas

Ansökan avser Skatteverkets beslut att avregistrera U.H. till mervärdesskatt. Ett beslut som Skatteverket fattat med stöd av bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen ska, med några få här inte aktuella undantag, vara registrerad till mervärdesskatt. Ett beslut om avregistrering ska fattas om den registrerade inte längre ska vara registrerad. För att Skatteverket ska kunna avregistrera någon till mervärdesskatt måste Skatteverket därför först ta ställning till om den registrerade är skattskyldig och bedriver ekonomisk verksamhet (jfr HFD 2021 ref. 52, punkt 17).

Skatteverket har gjort en kontroll av U.H:s verksamhet och funnit att tävling mot startpeng inte utgör ekonomisk verksamhet och att verksamheten därför inte heller medför skattskyldighet för mervärdesskatt. Skatteverket beslutade därför att avregistrera U.H. till mervärdesskatt.

Skatterättsnämnden anser att den bedömning av U.H:s verksamhet som Skatteverket har gjort i samband med avregistrering är en fråga som avser skatt enligt mervärdesskattelagen och således omfattas av tillämpnings-

området i 1 § första stycket 3 lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

En ny mervärdesskattelag (2023:200) har trätt i kraft den 1 juli 2023. Bedömningen avser en tidpunkt som innebär tillämpning av den mervärdesskattelag som gällde dessförinnan. Eftersom den nya mervärdesskattelagen enligt Skatterättsnämndens bedömning i detta avseende inte innebär någon skillnad mot tidigare lagstiftning, är det fortfarande av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Bedriver U.H. ekonomisk verksamhet

För att mervärdesskatt ska tas ut vid tillhandahållande av tjänster mot ersättning krävs att säljaren är en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte och resultat. Utnyttjande av materiella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska betraktas som ekonomisk verksamhet.

Av EU-domstolens praxis följer att det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är omfattande och att begreppet har en objektiv karaktär. Verksamheten bedöms i sig, oberoende av dess syfte och resultat. I regel kvalificeras en verksamhet således som ekonomisk om den har en fortlöpande karaktär och utförs mot en ersättning som erhålls av den som utfört transaktionen (EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 47).

Frågan om avsikten med verksamheten är att fortlöpande vinna intäkter är en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter däribland vilken typ av tillgång det är fråga om. Om en tillgång uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet i syfte att vinna intäkter. Om en tillgång skulle kunna nyttjas för både ekonomiska och privata ändamål ska det utifrån samtliga omständigheter rörande nyttjandet avgöras om tillgången verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter (Fuchs, C-219/12, EU:C:2013:413, punkt 19–20).

En jämförelse kan göras med hur tillgången faktiskt utnyttjas och hur motsvarande ekonomiska verksamhet i vanliga fall utövas vilket gör det möjligt att bedöma om verksamheten bedrivs i syfte att vinna intäkter. Sådana omständigheter som den faktiska tid under vilken tillgången hyrs ut, antalet kunder, intäkternas belopp, tillsammans med övriga omständigheter kan tas i beaktande vid den bedömningen (Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, punkt 28–29).

Den ekonomiska karaktären av en verksamhet påverkas enligt Skatterättsnämndens mening i detta fall inte av att det endast finns en uppdragsgivare.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att en garanterad ersättning i form av en startpeng på 500 kr som hästägaren får mot att hästen deltar i travlopp utgör en omsättning, dvs. ett tillhandahållande mot ersättning (HFD 2019 ref. 68).

U.H:s tillhandahållande av travhästar för deltagande i tävlingslopp mot ersättning i form av startpeng utgör således en omsättning, ett tillhandahållande mot ersättning. Detta innebär att U.H. i sin under många år

bedrivna verksamhet med travhästar i licensierad träning, vilka inte nyttjas privat, fortlöpande vinner intäkter i verksamheten.

Enligt Skatterättsnämndens mening saknar det betydelse att ersättningen, startpengen, är låg. I de fall EU-domstolen funnit att en självständig säljare i en fortlöpande verksamhet inte bedrivit ekonomisk verksamhet och att det därmed inte var fråga om en beskattningsbar person synes främst ha berott på att det inte ansetts föreligga en direkt koppling mellan tillhandahållandet av tjänsten och ersättningen (jfr t.ex. Gemeente Borsele, C-520/14, EU:C:2016:334, punkt 33, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, punkt 38, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punkt 46).

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att U.H. bedrev ekonomisk verksamhet i egenskap av beskattningsbar person vid tidpunkten för Skatteverkets beslut om avregistrering.

Bohlin, Fored och Harmsen Hogendoorn var skiljaktiga och anförde:

Något förhandsbesked ska inte lämnas av följande skäl.

En registrering till mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen medför att den som registrerats åsatts ett registreringsnummer och därmed uppfyller ett av de formella kriterier som ställs vid exempelvis yrkande om avdragsrätt och unionsinterna förvärv.

Även om ett beslut om registrering föregås av att Skatteverket tagit ställning till om den som vill registrera sig är skattskyldig och bedriver ekonomisk verksamhet (jfr HFD 2021 ref. 52, punkt 17), innebär inte registreringsbeslutet i sig att man är en beskattningsbar person utan endast att man har rätt att behandlas som en beskattningsbar person.

Det är således fullt möjligt att uppfylla de materiella kriterierna för att vara en beskattningsbar person enligt mervärdesskattelagen utan att vara registrerad för mervärdesskatt enligt skatteförfarandelagen (jfr t.ex. VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, punkt 48 och 49, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791 samt HFD 2021 ref. 52 punkt 16).

Enligt vår mening ger Skatteverkets beslut om avregistrering därför enbart uttryck för att verket ansett att U.H. inte bedriver ekonomisk verksamhet, men beslutet innebär inte att hon skulle sakna rätt till avdrag om hon kan visa att de materiella kriterierna härför är uppfyllda vid en eventuell domstolsprövning. Skatteverkets beslut enligt skatteförfarandelagen är således av formell karaktär och avser inte beskattning enligt mervärdesskattelagen.

Enligt vår mening bör ett förhandsbesked därför inte lämnas. I övrigt är vi ense med majoriteten.