DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 20 januari 2005 *

I mål C-412/03

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Regeringsrätten (Sverige), genom beslut av den 29 september 2003 som inkom till domstolen den 3 oktober 2003, i målet mellan

Hotel Scandic Gåsabäck AB

och

Riksskatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Lenaerts (referent), J.N. Cunha Rodrigues, E. Juhász och M. Ilešič,

* Rättegångsspråk: svenska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 21 oktober 2004

med beaktande av de yttranden som har avgivits av:

— Sveriges regering, A. Kruse och K. Wistrand, båda i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, J. Molde, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, M. Apessos, V. Pelekou och I. Pouli, samtliga i egenskap av ombud,

— Finlands regering, A. Guimaraes-Purokoski, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, D. Triantafyllou och L. Ström, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 23 november 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Hotel Scandic Gåsabäck AB (nedan kallat Scandic) och Riksskatteverket angående fastställande av beskattningsunderlaget avseende detta bolags tillhandahållande av måltider för sina anställda.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

4 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet stadgas att beskattningsunderlaget när det gäller tillhandahållande av varor och tjänster som regel skall vara "allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen".

5 I artikel 5.6 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärde[s]skatten på varorna i fråga eller de[r]as beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet."

6 Vid uttag av en vara enligt definitionen i artikel 5.6 föreskrivs i artikel 11 A.1 i sjätte direktivet en särskild bestämmelse för fastställandet av beskattningsunderlaget. Bestämmelsen har följande lydelse:

"Beskattningsunderlaget skall vara följande:

...

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 ...: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestäm[t] vid tidpunkten för tillhandahållandet.

..."

7 Beträffande tillhandahållande av tjänster föreskrivs i artikel 6.2 i sjätte direktivet följande:

"Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärde[s]skatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

..."

8 Enligt artikel 11 A.1 c i sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget "när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2 ... [utgöras av] [d]en skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna".

Den nationella lagstiftningen

9 Enligt 2 kap. 2 § 2 lagen (1994:200) om mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskattelagen) förstås med uttag av varor bland annat att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a i samma lag, och att sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. Värdet enligt sistnämnda bestämmelse utgörs av inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, av självkostnadspriset vid tidpunkten för uttaget.

10 Enligt 2 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen förstås med uttag av tjänst bland annat att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b i samma lag och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad. Av 7 kap. 3 § 2 b mervärdesskattelagen följer att värdet utgörs av kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten.

11 I 7 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen föreskrivs att det enligt 7 kap. 3 § 2 a eller b framräknade värdet utgör beskattningsunderlaget vid beskattningen av uttagna varor och tjänster.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Scandic bedriver hotell- och restaurangverksamhet i Sverige. Det tillhandahåller sina anställda, cirka 25 personer, lunchmåltider mot visst pris i en särskild, av Scandic iordningställd personalmatsal.

13 Personalen betalar ett pris för måltiderna som överstiger Scandics kostnader för dessa. I framtiden kan dock det belopp som personalen betalar komma att understiga Scandics kostnader. För att få klarhet i frågan om beskattningskonsekvenserna av att tillhandahålla lunchmåltider till de anställda, frågade Scandic Skatterättsnämnden huruvida tillhandahållandet av lunchmat till de anställda utgör ett tillhandahållande av livsmedel (skattesats 12 procent) eller ett tillhandahållande av en tjänst (skattesats 25 procent), och huruvida det faktum att Scandic tillhandahåller lunchmat till ett pris som understiger kostnaden för att tillhandahålla varan eller tjänsten innebär att uttagsbeskattning enligt den svenska lagstiftningen aktualiseras eller om det belopp som den anställde har erlagt skall utgöra beskattningsunderlag.

14 Skatterättsnämnden besvarade genom ett förhandsbesked den 10 juni 2002 frågorna så, att Scandics tillhandahållande av lunchmat till de anställda var att betrakta som ett tillhandahållande av en tjänst, som skulle mervärdesbeskattas med tillämpning av bestämmelserna i 2 kap. 5 § första stycket och 7 kap. 3 § 2 b mervärdesskattelagen om priset för lunchen understeg Scandics kostnader.

15 Scandic överklagade nämnda förhandsbesked till Regeringsrätten. Scandic anförde dels att tillhandahållandet av lunchmat till de anställda är att anse som en varuleverans och inte som ett tillhandahållande av en tjänst, dels att bestämmelserna om uttag inte är tillämpliga eftersom personalen betalar för tillhandahållandet av lunchmaten.

16 Regeringsrätten konstaterade att enligt den svenska lagen aktualiseras beskattning av tillhandahållande av varor och tjänster som sker för privata ändamål såväl när tillhandahållandet sker utan vederlag som när det sker mot ett vederlag som understiger en varas inköpsvärde eller självkostnadspris eller, i förekommande fall, kostnaden för att utföra en tjänst. I målet uppkom frågan huruvida bestämmelserna i artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet utgör hinder för tillämpning av denna nationella lagstiftning.

17 Regeringsrätten har mot denna bakgrund ställt följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1) Skall, för det fall Regeringsrätten då målet avgörs skulle finna att bolagets tillhandahållande avser varuleveranser, artikel 2 och artikel 5.6 i det sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så att dessa bestämmelser utgör hinder mot att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att med uttag av vara förstås att den skattskyldige överlåter en vara till någon annan mot ersättning som understiger inköpsvärdet för varorna eller liknande varor eller, om sådant värde saknas, självkostnadspriset?

2) Skall, för det fall Regeringsrätten då målet avgörs skulle finna att bolagets tillhandahållande avser serveringstjänster, artikel 2 och artikel 6.2 b i det sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så att dessa bestämmelser utgör hinder mot att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten?"

Prövning av tolkningsfrågorna

18 De frågor som ställts till domstolen rör fastställandet av beskattningsunderlaget för en transaktion i form av en skattskyldig persons varuleverans eller tillhandahållande av tjänst till personalen för ett pris som understiger självkostnadspriset. Frågorna är bland annat avsedda att bereda den nationella domstolen möjlighet att bedöma huruvida den svenska lagen, genom vilken bestämmelserna i artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet tillämpas, är förenlig med det direktivet i ett fall då det faktiskt utges ett vederlag för varuleveransen eller tillhandahållandet av tjänsten, men detta vederlag understiger självkostnadspriset för denna vara eller tjänst.

19 Enligt den grekiska och den svenska regeringen utvidgas området för beskattningsbara transaktioner genom bestämmelserna i artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet, så att även transaktioner avseende varor eller tjänster som inte sker "mot vederlag" enligt artikel 2 i det direktivet skall mervärdesbeskattas. Av nämnda

bestämmelser jämförda med artikel 11 A i sjätte direktivet följer, enligt dessa regeringar, att syftet med detta direktiv är att förhindra att en skattskyldig person eller dennes anställda kommer i åtnjutande av en otillbörlig fördel i förhållande till vanliga konsumenter (se dom av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi, REG 2001, s. I-1831, punkt 42, och av den 17 maj 2001 i de förenade målen C-322/99 och C-323/99, Fischer och Brandenstein, REG 2001, s. I-4049, punkt 56). Sjätte direktivet innebär i detta avseende att inte bara vederlagsfria transaktioner utan också transaktioner som sker till ett pris som understiger självkostnadspriset skall beskattas.

20 Europeiska gemenskapernas kommission och den danska regeringen har däremot hävdat att artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet enligt sina ordalydelser är tillämpliga endast på vederlagsfria transaktioner. Enligt artikel 11 A.1 a i det direktivet består beskattningsunderlaget av det vederlag som den anställde faktiskt utger till arbetsgivaren, även om värdet på detta vederlag understiger självkostnadspriset för tillhandahållna måltider.

21 Det skall i detta avseende påpekas att enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet skall beskattningsunderlaget vid tillhandahållande av varor eller tjänster som sker mot vederlag utgöras av det faktiska vederlag som den skattskyldige erhåller därför. Detta vederlag utgör således det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits, och inte ett värde som uppskattats efter objektiva kriterier (se dom av den 5 februari 1981 i mål 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, REG 1981, s. 445, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 6, s. 23, av den 23 november 1988 i mål 230/87, Naturally Yours Cosmetics, REG 1988. s. 6365, punkt 16, av den 27 mars 1990 i mål C-126/88, Boots Company, REG 1990, s. I-1235, punkt 19, av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck, REG 1997, s. I-5577, punkt 13, och av den 29 mars 2001 i mål C-404/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-2667, punkt 38). Detta vederlag skall dessutom kunna uttryckas i pengar (domarna i de ovannämnda målen Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, punkt 13, Naturally Yours Cosmetics, punkt 16, och Fillibeck, punkt 14).

22 Som generaladvokaten på goda grunder har påpekat i punkt 35 i sitt förslag till avgörande är det faktum att en ekonomisk transaktion sker till ett pris som överstiger eller understiger självkostnadspriset utan betydelse för kvalificeringen av en transaktion som en transaktion som sker mot vederlag. För att det skall vara fråga om sistnämnda begrepp krävs nämligen bara att det föreligger ett direkt samband mellan leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten och ett vederlag som den skattskyldige faktiskt har erhållit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council, REG 1988, s. 1443, punkt 12).

23 I artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet likställs vissa transaktioner där den skattskyldige inte erhåller något faktiskt vederlag med leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag. Ändamålet med dessa bestämmelser är att säkerställa en jämlik behandling av, å ena sidan, den skattskyldige som tar ut en vara eller tillhandahåller en tjänst för sitt eget eller personalens privata bruk och, å andra sidan, den slutkonsument som förvärvar samma slags vara eller tjänst (se dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 35, samt domarna i de ovannämnda målen Fillibeck, punkt 25, och Fischer och Brandenstein, punkt 56). För uppnåendet av detta ändamål har man i artiklarna 5.6 och 6.2 a i sjätte direktivet föreskrivit bestämmelser för att förhindra att en skattskyldig person, som har medgivits avdrag för mervärdesskatt avseende förvärv av en vara till sin verksamhet, undgår att betala mervärdesskatt när denne tar ut varan ur företagets tillgångar för sitt eget eller personalens privata bruk och därigenom uppnår en otillbörlig fördel i förhållande till den slutkonsument som förvärvar varan och får betala mervärdesskatt för densamma (se dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, De Jong, REG 1992, s. I-2847, punkt 15, samt domarna i de ovannämnda målen Enkler, punkt 33, Bakcsi, punkt 42, och Fischer och Brandenstein, punkt 56). Likaså utgör artikel 6.2 b i sjätte direktivet hinder för att en skattskyldig person eller dennes personal undviker beskattning av tjänster som den skattskyldige tillhandahåller, för vilka en privatperson skulle ha fått betala mervärdesskatt.

24 Av beslutet om hänskjutande framgår att Scandics personal i framtiden skall fortsätta att utge en faktisk ersättning för de av Scandic tillhandahållna måltiderna.

Eftersom den aktuella transaktionen sker mot vederlag i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet kan artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet inte vara tillämpliga. De senare bestämmelserna avser nämligen endast transaktioner som sker utan vederlag och som i mervärdesbeskattningshänseende likställs med transaktioner som sker mot vederlag.

25 Enligt den svenska regeringen skulle syftet med och den ändamålsenliga verkan av artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet undermineras om en transaktion som sker mot ett symboliskt vederlag inte omfattades av dessa bestämmelsers tillämpningsområde. Betalning av mervärdesskatten skulle nämligen till stora delar kunna kringgås om den skattskyldige eller dennes anställda kunde erhålla en vara eller en tjänst för ett symboliskt belopp och beskattas på grundval av detta vederlag.

26 Det skall i detta avseende konstateras att beslutet om hänskjutande inte innehåller någon antydan om att det belopp som Scandics personal i framtiden skall betala till bolaget för måltiderna i personalrestaurangen kommer att bli symboliskt. Den risk som den svenska regeringen har framhävt kan under alla förhållanden endast föranleda en begäran enligt artikel 27 i detta direktiv om tillstånd för den berörda medlemsstaten att införa avvikande åtgärder i syfte att hindra vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande.

27 Den svenska regeringen har dessutom påpekat att subventioner som är direkt kopplade till priset för de skattepliktiga transaktionerna skall ingå i beskattningsunderlaget i enlighet med vad som följer av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet. Om ett företag skulle subventionera måltider som personalen erbjuds via en extern restaurang, skulle det betala subventionsbeloppet direkt till denna, vilket skulle komplettera det pris som personalen betalar till den externa restaurangen. En sådan subvention är att anse som ett belopp som är direkt kopplat till priset varför det

skulle ingå i beskattningsunderlaget med tillämpning av den sistnämnda bestämmelsen. Ett företag som subventionerar måltider som det självt tillhandahåller via sin egen restaurang borde emellertid beskattas på samma sätt.

28 Det skall i detta avseende erinras om att beskattningsunderlaget vid en leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst enligt den allmänna regel som föreskrivs i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet utgörs av det vederlag som den skattskyldige faktiskt erhållit från "kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen".

29 Den svenska regeringens hänvisning gäller ett led i meningen som avser situationer där tre parter är i fråga, nämligen den som ger subventionen, den som levererar varan eller tillhandahåller tjänsten och som åtnjuter subventionen och den som förvärvar varan eller erhåller tjänsten (se dom av den 22 november 2001 i mål C-184/00, Office des produits wallons, REG 2001, s. I-9115, punkt 10). I förevarande fall finns endast två parter, nämligen Scandic i egenskap av leverantör av varor eller tillhandahållare av tjänster, å ena sidan, och dess personal, å andra sidan. Som klart framgår av artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet utges vederlaget dessutom alltid av "kunden eller en tredje part" men däremot aldrig av leverantören eller tillhandahållaren själv. Den kostnad som den skattskyldige själv har för tillhandahållandet av måltider till personalen kan alltså inte ingå i beskattningsunderlaget för den berörda transaktionen.

30 Av vad som anförts ovan följer att artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i sjätte direktivet skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag för privat ändamål av denna vara eller tjänst, och detta gäller även när nämnda vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

Rättegångskostnader

31 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (första avdelningen) följande dom:

Artiklarna 2, 5.6 och 6.2 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken ett tillhandahållande av en vara eller en tjänst mot ett faktiskt vederlag utgör uttag för privat ändamål av denna vara eller tjänst, och detta gäller även när nämnda vederlag understiger självkostnadspriset för den tillhandahållna varan eller tjänsten.

Underskrifter