

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5304-16

meddelad i Stockholm den 14 mars 2017

KLAGANDE

Stockholms kommun

Ombud: Stadsjuristen Catharina Gyllencreutz
Stockholms stads juridiska avdelning
105 35 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 september 2016 i ärende dnr 22-15/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och förklarar att kommunens upplåtelser av markområden respektive hamnanläggningar utgör omsättning av separata tjänster.

Högsta förvaltningsdomstolen återförvisar målet till Skatterättsnämnden för behandling av frågorna 3–8.

Dok.Id 180500

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet undantas från mervärdesskatteplikt. Undantaget omfattar dock inte upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel. Sådana upplåtelse är således skattepliktiga.

Stockholms kommun upplåter mark och hamnanläggningar till ett antal ideella föreningar (båtklubbar). Detta sker genom dels arrendeavtal avseende mark-områden för uppläggning av fritidsbåtar, dels nyttjanderättsavtal avseende upplåtelse av hamnanläggningar för förtöjning av sådana båtar. I upplåtelse ingår inga byggnader, men anläggningar i form av bl.a. bryggor och ramper som kommunen låtit uppföra och bekosta. På områdena finns också bryggor och byggnader (t.ex. klubbhus) som uppförts och bekostats av båtklubbarna. Båtklubbarna ansvarar för underhåll m.m.

Klubbarna betalar arrendeavgift och nyttjanderättsavgift som regleras i respektive avtal. Kommunen tar vidare ut en gemensam avgift avseende kostnader för administration och personal vilken regleras vid sidan av de nämnda avtalen.

Kommunen har hos Skatterättsnämnden som exempel på hur avtalen är utformade gett in ett arrendeavtal och ett nyttjanderättsavtal som ingåtts med en av båtklubbarna.

Genom ansökan om förhandsbesked ville kommunen få klarlagt hur upplåtelse ska behandlas i mervärdesskattehänseende. Fråga 1 gällde om utarrendering av mark och upplåtelse av hamnanläggning ska anses utgöra ett eller flera tillhandahållanden. Om Skatterättsnämnden skulle finna att det är fråga om ett enda tillhandahållande ville kommunen genom fråga 2 få veta om detta är skattepliktigt. Om nämnden skulle komma fram till att det ska ses som flera tillhandahållanden ville kommunen genom frågorna 3–8 få svar på om dessa är skattepliktiga eller

Mål nr
5304-16

om vissa i frågorna närmare angivna delar av tillhandahållandena är undantagna från skatteplikt.

När det gällde fråga 1 fann Skatterättsnämnden att kommunens upplåtelse av markområde respektive hamnanläggning utgör ett enda tillhandahållande. Nämnden ansåg att eftersom det sammantagna tillhandahållandet enligt avtalen syftar till att upplåta möjlighet till parkering av båtar året runt, på land under vintern och i vattnet under sommaren, vore det konstlat att dela upp tillhandahållandet.

Skatterättsnämnden besvarade vidare fråga 2 med att tillhandahållandet omfattas av skatteplikt. Övriga frågor förföll.

YRKANDEN M.M.

Kommunen överklagar förhandsbeskedet och yrkar att tillhandahållandet ska delas upp i två delar, varav den del som omfattar utarrendering av mark är undantagen från skatteplikt medan upplåtelsen i övrigt är skattepliktig.

Skatteverket anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering

Enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) undantas upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter från skatteplikt. Av 3 § första stycket 5 framgår att undantaget dock inte omfattar upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel.

Motsvarande bestämmelser finns i artikel 135 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Fråga 1*

Den första fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är om kommunens upplåtelser av dels markområde för uppläggning av fritidsbåtar, dels hamnanläggning för förtöjning av sådana båtar, mervärdesskatterättsligt ska behandlas som ett eller flera tillhandahållanden.

EU-domstolen har i ett stort antal domar behandlat frågan om en transaktion som består av flera delar ska anses som ett eller flera tillhandahållanden. Domstolens praxis kan sammanfattas på följande sätt (se t.ex. Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, p. 53 och 54 och Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, C-42/14, EU:C:2015:229, p. 30 och 31). I regel ska varje del av en transaktion ses som fristående och självständig och alltså behandlas för sig. Om emellertid två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk transaktion, och det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna åt, så ska de behandlas som ett enda tillhandahållande. Detsamma gäller om en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet, medan andra delar måste betraktas som underordnade. Ett tillhandahållande ska anses underordnat i synnerhet om kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet.

Domstolen har också uttalat att separat fakturering och prissättning av tjänster talar för att det rör sig om fristående transaktioner, men att detta inte är av avgörande betydelse (BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, p. 44). När det särskilt gäller frågan om det vore konstlat att skilja olika delar av en transaktion från varandra har EU-domstolen vid bedömningen lagt vikt vid bl.a. om transaktionen är till nytta för kunden endast om alla delar av denna finns med (Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, p. 39 och AXA,

Mål nr
5304-16

C-175/09, EU:C:2010:646, p. 23). Av praxis framgår vidare att även om olika delar av en transaktion kan tillhandahållas var och en för sig så kan det, om kunden efterfrågar just kombinationen av de olika delarna, vara konstlat att skilja delarna åt (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, p. 24–28).

Det som talar för att det i det nu aktuella fallet ska anses röra sig om ett enda tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp är, såsom Skatterättsnämnden framhåller, att upplåtelseerna sammantaget möjliggör förtöjning och förvaring av båtar året runt vilket kan antas vara av värde för hyrestagaren. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan det dock inte anses att en förutsättning för att upplåtelsen av hamnanläggningen ska vara till nytta för hyrestagaren är att denne också får tillgång till ett markområde där båtarna kan vinterförvaras. Inte heller kan hyrestagarens nytta av att få tillgång till ett markområde för vinterförvaring anses vara beroende av att upplåtaren också tillhandahåller båtplatser i vattnet. Till detta kommer att upplåtelseerna sker i separata avtal med separat prissättning. Vid en samlad bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att upplåtelseerna inte kan anses ha ett så nära samband att det skulle vara konstlat att skilja dem från varandra.

Det kan vidare antas att såväl tillgång till hamnanläggning som tillgång till vinterförvaring har ett självständigt värde för hyrestagaren. Därmed framstår ingen av delarna som underordnad den andra. Inte heller på den grunden kan det därför anses vara fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande.

Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed att kommunens upplåtelse av markområdena respektive hamnanläggningar utgör omsättning av separata tjänster.

Övriga frågor

Med hänsyn till Högsta förvaltningsdomstolens ställningstagande när det gäller fråga 1 förfaller fråga 2. Däremot aktualiseras de av Skatterättsnämnden inte besvarade frågorna 3–8. Målet bör därför återförvisas till nämnden för behandling

Mål nr
5304-16

av dessa frågor, varvid nämnden bl.a. har att ta ställning till i vilken mån frågorna bör besvaras.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Eskil Nord, Kristina Ståhl, Thomas Bull och Mari Andersson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Annica Gulliksson.