

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4310-11

meddelad i Stockholm den 9 oktober 20122

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Cramo Instant AB

Ombud: AA
Svalner Skatt & Transaktion KB
Smålandsgatan 16
111 46 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 1 juni 2011 i ärende dnr 38-10/I

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar förhandsbeskedet och förklarar att uthyrningen ska anses utgöra sådan upplåtelse av fastighet som avses i 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Skatteverket anför bl.a.

Dok.Id 125557

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

följande. Skatterättsnämnden har ansett att den aktuella modulkonstruktionen ska betraktas som en lätt flyttbar konstruktion, till skillnad från dem som behandlats i EU-domstolens dom i mål C-315/00, Maierhofer, respektive i RÅ 2005 not. 78. Även om tidsåtgången per modulkonstruktion för montering och demontering torde vara mindre för de nu aktuella konstruktionerna än för dem som bedömdes i RÅ 2005 not. 78 finns det stora likheter mellan fallen. Att enbart göra bedömningen av vad som utgör fastighet enligt ML utifrån uppgivet antal arbetstimmar för montering och demontering riskerar att försvåra tillämpningen. Angiven tidsåtgång kan vara olika beroende bl.a. på vilka för- och efterarbeten som tas med vid beräkningen. Förhållandena är så snarlika dem som förelåg i RÅ 2005 not. 78 att den nu aktuella modulkonstruktionen bör anses utgöra fastighet i mervärdesskattehänseende.

Cramo Instant AB (Cramo) anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför bl.a. följande. Modulerna skiljer sig från de konstruktioner som var aktuella i mål C-315/00 och i RÅ 2005 not. 78 eftersom modulerna konstruerats i syfte att med lätthet kunna monteras ned och flyttas. Bostadsmodulerna i RÅ 2005 not. 78 hade inte primärt konstruerats för att flyttas. De var tillverkade efter kundens specifika önskemål. De var inte heller flyttbara på individnivå utan en flytt förutsatte att hela byggnaden flyttades. Det behövdes också åtta man under en period om två-tre veckor för att montera ned den konstruktionen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Förhandsbeskedet avser frågan om Cramos uthyrning av kontorsmoduler utgör en från skatteplikt undantagen upplåtelse av rättighet till fastighet enligt 3 kap. 2 § ML.

Med fastighet avses i ML i huvudsak vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet (1 kap. 11 § 1 ML), vilket innebär att bl.a. byggnad som anbragts inom fastigheten för stadigvarande bruk utgör fastighet enligt ML (jfr 2 kap. 1 § jordabalken). Fastighetsbegreppet i ML omfattar också byggnad som anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren till jorden (1 kap. 11 § 2 ML).

Bestämmelsen i 3 kap. 2 § ML om undantag från skatteplikt ska tolkas mot bakgrund av motsvarande reglering i artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Där anges att undantaget avser utarrendering och uthyrning av fast egendom.

EU-domstolen har uttalat att undantagen från skatteplikt enligt direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och att de således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning. Tolkningen av begreppet uthyrning av fast egendom är därmed inte beroende av den civilrättsliga tolkningen i en medlemsstat (domstolens dom i mål C-315/00, Maierhofer, punkterna 25 och 26). Byggnader som består av konstruktioner som har fästs vid eller i marken ska anses utgöra fast egendom varvid det är av betydelse att konstruktionerna inte är enkla att montera ned eller flytta. Det är dock inte nödvändigt att byggnaderna inte går att skilja från marken. Vid uthyrning är hyresavtalets löptid inte avgörande vid bestämningen av om en byggnad utgör lös eller fast egendom (punkt 33). Uthyrning av en byggnad som har uppförts med hjälp av prefabricerade byggelement som har fästs vid eller i marken på ett sådant sätt att den varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet utgör uthyrning av fast egendom i direktivets mening, även om byggnaden ska avlägsnas när hyresavtalet löpt ut och återuppföras på annan mark (punkt 35).

I RÅ 2005 not. 78 fann Högsta förvaltningsdomstolen att uthyrningen av vissa bostadsmoduler skulle anses utgöra uthyrning av fastighet. Fallet gällde prefabricerade konstruktioner avsedda att placeras på plint- eller balkgrund. Att montera eller demontera dem krävde en arbetsinsats motsvarande två–tre veckor för tre personer per modul.

De byggnadskonstruktioner som Cramo hyr ut och som ska bedömas nu utgörs av en sammansättning av lådliknande standardiserade moduler. De är avsedda att användas som tillfälliga verksamhetslokaler. Det antal moduler och vilken typ av modul som sätts samman vid varje uthyrningstillfälle avgörs av kundens behov. Modulerna färdigbyggs på fabrik och är konstruerade för att kunna nedmonteras, flyttas och sättas ihop med andra moduler i nya sammansättningar.

Till skillnad från de prefabricerade byggnader som var föremål för bedömning i RÅ 2005 not. 78, och som i och för sig förutsattes kunna avlägsnas vid hyrestidens utgång, är de nu aktuella standardiserade modulerna redan från början särskilt konstruerade för att hyras ut upprepade gånger och kunna användas av olika kunder och på olika platser. Högsta förvaltningsdomstolen finner att de får anses vara lätta att montera ned och flytta i den mening som EU-domstolen angett. Uthyrningen av modulerna ska således anses utgöra uthyrning av lös egendom och förhandsbeskedet ska därmed fastställas.

Nils Dexe

Lennart Hamberg

Olle Stenman

Anita Saldén Enérus

Erik Nymansson

Cecilia Nermark Torgils
Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2012-09-19