

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1887-18

meddelad i Stockholm den 25 oktober 2018

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Cramo Adapteo AB, 556053-2888

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

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 5 mars 2018 i ärende dnr 9-17/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 198594

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

Uthyrning av fastigheter är undantagen från mervärdesskatteplikt. Vad som avses med fastighet i mervärdesskattesammanhang bestäms sedan 2017 genom en hänvisning till begreppet fast egendom i en EU-förordning. En byggnad eller konstruktion anses vara fast egendom om den har fästs vid eller i marken och varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.

Cramo Adapteo AB hyr ut moduler för användning som verksamhetslokaler för kontor, skolor, förskolor eller byggarbetsplatser. Modulerna, som färdigbyggs och inreds på fabrik, är lådliknande enheter som sätts samman och ställs upp efter kundens behov. Antalet moduler i en uppställning kan utökas eller minskas under hyrestiden. Den genomsnittliga hyrestiden är 30 månader. Vid hyrestidens slut monteras uppställningen ned och de enskilda modulerna kan sedan användas i nya konstellationer. Det tar ungefär 4 dagar för 4–5 personer att montera ned och flytta en uppställning om 14 moduler.

I ansökan om förhandsbesked har Cramo Adapteo AB ställt frågan om 14 moduler som hyrs ut för uppställning som kontor är en fastighet i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen. Frågan är föranledd av att en ny definition av fastighet har införts där.

Skatterättsnämnden bedömde att de 14 moduler som bolaget hyr ut för en uppställning som kontor inte utgör en fastighet.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att de moduler som hyrs ut utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200). Skatteverket anför följande. Vid bedömningen av om en konstruktion är en fastighet kan, förutom arbetsinsats och konstruktion, också avsikten och den faktiska användningen ha betydelse. Även om en

Mål nr
1887-18

konstruktion i grunden är ett mobilt föremål kan föremålet i vissa fall anses som fastighet om det har fästs för att användas på samma plats under en längre tid för att bedriva ekonomisk verksamhet (jfr Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720). Denna dom har meddelats efter HFD 2012 ref. 53.

Cramo Adapteo AB anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Rättslig reglering m.m.

I 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen undantas från skatteplikt vissa omsättningar inom fastighetsområdet. Enligt första stycket omfattar det upplåtelse av hyresrätter. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) som föreskriver att medlemsstaterna ska undanta uthyrning av fast egendom.

Med fastighet avses enligt 1 kap. 11 § mervärdesskattelagen fast egendom enligt artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i mervärdesskattelagen fick sin nuvarande lydelse den 1 januari 2017 då artikel 13b fördes in i förordningen.

Vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet ska enligt artikel 13b b i genomförandeförordningen med fast egendom avses varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet. Definitionen grundar sig på EU-domstolens praxis i målen Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23 och Leichenich (jfr kommissionens Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom).

I den tidigare lydelsen av 1 kap. 11 § mervärdesskattelagen knöts begreppet fastighet till vad som enligt jordabalken utgjorde eller tillhörde fastighet. I förarbetena till ändringen 2017 uttalades att bestämmelserna i mervärdesskattelagen vid rättstillämpningen hade tolkats mot bakgrund av den unionsrättsliga lagstiftningen och EU-domstolens praxis. Den föreslagna nya utformningen av fastighetsdefinitionen i mervärdesskattelagen ansågs därför inte innebära någon större materiell förändring vid bedömningen av vad som ska anses utgöra fast egendom (prop. 2016/17:14 s. 19).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett tidigare avgörande prövat om bolagets uthyrning av moduler utgjorde uthyrning av fast egendom i mervärdesskattesammanhang (HFD 2012 ref. 53). Domstolen fann följande. Modulerna var avsedda att användas som tillfälliga verksamhetslokaler. De var redan från början konstruerade för att hyras ut upprepade gånger och kunna användas av olika kunder och på olika platser. De bedömdes vara lätta att montera ned och flytta i den mening som EU-domstolen hade angett i *Maierhofer*. Domstolen ansåg därför att uthyrningen utgjorde uthyrning av lös egendom.

Av förutsättningarna i nu aktuell ansökan om förhandsbesked framgår att uthyrningen sker på i stort sett samma sätt som tidigare. Frågan är om senare tillkommen praxis från EU-domstolen eller den nya definitionen av fast egendom i genomförandeförordningen medför att det ska göras en annan bedömning.

Som ovan framgått har definitionen av fast egendom i förordningen sin grund i EU-domstolens praxis (*Maierhofer* och *Leichenich*). Den prövning som EU-domstolen gjorde i *Leichenich*, som avgjordes efter HFD 2012 ref. 53, gällde en husbåt som skulle användas för restaurang- och diskotekverksamhet. EU-domstolen kom fram till att husbåten var fast egendom. Domstolen hänvisade till *Maierhofer* och konstaterade att husbåten inte kunde lossas med lätthet, dvs. utan en arbetsinsats och betydande kostnader (p. 23). Domstolen uttalade därefter att hyresavtalet – som ingåtts för en femårsperiod och inte gav uttryck för någon vilja

Mål nr
1887-18

hos parterna att nyttjandet av husbåten skulle ha en tillfällig eller övergående karaktär – gav vid handen att den uteslutande och permanent var avsedd att nyttjas för restaurang- och diskotekverksamhet (p. 24).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen har inte Leichenich eller definitionen i genomförandeförordningen påverkat den unionsrättsliga tillämpningen av fastighetsbegreppet som kom till uttryck i Maierhofer – och som Högsta förvaltningsdomstolen utgick från vid sin prövning i HFD 2012 ref. 53 – i något för nu aktuellt mål avgörande hänseende. De 14 moduler som bolaget hyr ut för en uppställning som kontor utgör därför inte en fastighet enligt mervärdesskattelagen.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran, Leif Gäverth och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Johan Lindström.