

HFD 2018 ref. 40

Mark som upplåtits av en kommun till en båtklubb för uppläggning av fritidsbåtar har ansetts upplåten för parkering av transportmedel i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen, trots att marken inte varit särskilt anpassad för sådan parkering. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 3 § första stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 11 juni 2018 följande dom (mål nr 5691-17).

Bakgrund

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

Stockholms kommun upplåter mark och hamnanläggningar till ett antal ideella föreningar (båtklubbar). Detta sker genom dels arrendeavtal avseende markområden för uppläggning av fritidsbåtar, dels nyttjanderättsavtal avseende upplåtelse av hamnanläggningar för förtöjning av sådana båtar. Klubbarna betalar arrende- och nyttjanderättsavgifter för upplåtelseerna.

I markupplåtelseerna ingår inga byggnader. De byggnader som finns såsom klubbhus, mastskjul, verkstäder och förråd har uppförts och bekostats av båtklubbarna. Områdena upplåts i befintligt skick. Båtklubbarna ansvarar för underhåll m.m. och ska inhämta kommunens tillstånd för att få uppföra byggnader.

Arrendeavgiften beräknas utifrån användningsbar och inhägnad uppläggningsyta. Den årliga avgiften delas upp i två beräkningsperioder, den ena för vintern och den andra för sommaren. Denna uppdelning sker eftersom den användbara delen av marken är mindre sommartid när allmänheten har tillgång till viss del av det område som under vintern tjänar som uppläggningsplats för båtar.

I ansökan om förhandsbesked ställde kommunen ett antal frågor för att få klarlagt hur upplåtelseerna skulle behandlas i mervärdesskatt hänseende. Den första frågan gällde om utarrendering av mark och upplåtelse av hamnanläggning skulle anses utgöra ett eller flera tillhandahållanden. Om Skatterättsnämnden skulle finna att det var fråga om ett enda tillhandahållande ville kommunen få veta om detta var skattepliktigt. Om nämnden skulle komma fram till att det skulle ses som flera

tillhandahållanden ville kommunen genom ett flertal följdfrågor få veta om dessa var skattepliktiga eller om vissa i frågorna närmare angivna delar av tillhandahållandena var undantagna från skatteplikt. Frågorna gällde bl.a. om upplåtelsen av mark i sin helhet skulle omfattas av skatteplikt, om arrendeavgiften avseende sommarperioden, då inga båtar ligger på marken, kunde undantas från skatteplikt samt om avgiften för markytan där byggnaderna står kunde undantas från skatteplikt.

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

Skatterättsnämnden fann i beslut den 12 september 2016 att kommunens upplåtelse av markområde respektive hamnanläggning utgjorde ett enda tillhandahållande som omfattades av skatteplikt. Övriga frågor förföll.

Sedan kommunen överklagat Skatterättsnämndens beslut ändrade Högsta förvaltningsdomstolen förhandsbeskedet och förklarade att kommunens upplåtelse av markområden respektive hamnanläggningar utgör omsättning av separata tjänster. Högsta förvaltningsdomstolen visade målet åter till Skatterättsnämnden för att med denna utgångspunkt behandla kommunens frågor (Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i mål nr 5304-16).

Skatterättsnämnden fann i det nu överklagade beslutet att kommunens upplåtelse av markområden respektive hamnanläggningar utgör mervärdesskattepliktiga upplåtelse av plats för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel. Nämnden ansåg att skatteplikten omfattar alla platser som upplåts i syfte att användas som parkering även om marken inte är särskilt anpassad men väl lämpad för parkering.

Beträffande upplåtelse av markområden för uppläggning av fritidsbåtar anförde nämnden att den omständigheten att marken inte används sommartid saknar betydelse eftersom syftet enligt avtalet är att möjliggöra uppläggning av fritidsbåtar och att avtalet löper även under sommarperioden. Inte heller det förhållandet att båtklubbarna för sin verksamhet valt att uppföra vissa byggnader på markområdena medförde enligt nämnden att tillhandahållandets karaktär förändras.

Yrkanden m.m.

Stockholms kommun överklagar förhandsbeskedet såvitt gäller upplåtelse av markområdena och yrkar att dessa inte ska anses vara skattepliktiga. Kommunen anför följande. Tillhandahållandena enligt arrendeavtalen innebär en passiv upplåtelse av mark. Marken är inte särskilt anpassad för parkering och tillhandahållandet innefattar inte några aktiva komponenter eller tjänster. Orsaken till att upplåtelse av plats för parkering inte är undantagen från beskattning är att det anses som ett aktivt utnyttjande av fastigheten. Skatteplikt för upplåtelse av plats för parkering som

sker i flera led förutsätter att det är fråga om en plats som är särskilt anpassad för parkering.

Skatteverket anser att förhandsbeskedet ska fastställas och anför följande. Alla platser som är avsedda att användas för parkering omfattas av skatteplikt, även om tillhandahållandet inte innefattar några övriga komponenter eller tjänster. Om platsen är avsedd att användas för parkering gäller skatteplikten även vid upplåtelse i flera led. Bestämmelsen om skatteplikt för parkeringsplatser är ett undantag från ett undantag och ska därför inte tolkas restriktivt.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om mark som upplåtits till en båtklubb för uppläggning av fritidsbåtar kan anses ha upplåtits för parkering av transportmedel i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen, trots att marken inte är särskilt anpassad för sådan parkering.

Rättslig reglering

Från skatteplikt undantas, enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, med de begränsningar som följer av 3 §, upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Av 3 § första stycket 5 framgår att undantaget 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). Enligt artikel 135.1 ska medlemsstaterna undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom från skatteplikt. Av artikel 135.2 b framgår att uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon inte omfattas av undantaget.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Genom arrendeavtal upplåter Stockholms kommun råmark till båtklubbar för uppläggning av fritidsbåtar. Båtklubbarna förser respektive område med nödvändig utrustning och byggnader som behövs i verksamheten samt upplåter platser inom området till båtägare. Kommunens upplåtelser avser alltså – till skillnad från de upplåtelser som båtklubbarna i sin tur gör – markområden som inte är särskilt anpassade för parkering av transportmedel.

Den första fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är således om uthyrning av mark, som inte är särskilt anpassad för parkering, kan omfattas av begreppet ”upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering” i den mening som avses i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML.

I bestämmelsen uppställs inget krav på att en uthyrd plats för parkering ska vara av viss beskaffenhet för att den ska omfattas av skatteplikt. Inte heller av den bakomliggande bestämmelsen i mervärdesskattedirektivet kan utläsas att en sådan plats måste ha vissa egenskaper.

Kommunen har emellertid med hänvisning till målet Henriksen (C-173/88, EU:C:1989:329) gjort gällande att mark, för att anses ha upplåtits för parkering, måste vara särskilt anpassad för parkering.

EU-domstolen uttalade i det målet att uttrycket ”uthyrning av lokaler och platser för parkering” inte kan tolkas som att det endast innefattar uthyrning av öppna platser för parkering utomhus, utan att uttrycket omfattar uthyrning av alla platser utformade för att användas för att parkera fordon, inklusive garage (p. 12 och 17).

Av EU-domstolens dom – som alltså bl.a. klarlägger att garage omfattas av begreppet parkering – kan det inte utläsas att domstolen uttömmande har angett vilka kännetecken en plats för parkering måste ha för att omfattas av bestämmelsen i direktivet, eller att avsikten har varit att utesluta platser som inte är särskilt anpassade för parkering från bestämmelsens tillämpningsområde. Tvärtom framgår det av domen och senare praxis från EU-domstolen att direktivets bestämmelse om uthyrning av parkeringsplatser inte ska ges en snäv tolkning. Hänsyn ska tas till att bestämmelsen utgör en avvikelse från det undantag från skatteplikt som finns för uthyrning av fast egendom. Uthyrning av parkeringsplatser omfattas därigenom av direktivets allmänna system som innebär att samtliga beskattningsbara transaktioner ska beskattas, utom i uttryckligen föreskrivna undantagsfall (Henriksen, p. 12 och Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, EU:C:2005:126, p. 43).

Mot den nu angivna bakgrunden bör enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte bara upplåtelser av särskilt anpassade parkeringsplatser, utan även uthyrning av mark för parkering, omfattas av begreppet ”upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering”.

Nästa fråga är hur det ska avgöras om viss mark är upplåten ”för parkering” när det uthyrda området inte är iordningställt för parkering av transportmedel och det inte heller utifrån hur området ser ut kan dras den slutsatsen att marken ska användas som parkeringsplats. Närmast till hands är då enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening att utgå från vad parterna har

avtalat om markens användning. Om avtalet inte återspeglar den verkliga avsikten med uthyrningen bör dock hänsyn i stället tas till den faktiska användningen (jfr Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51, p. 26 och 27).

Av det arrendeavtal som har getts in framgår att kommunen har ingått avtalen i syfte att upplåta markområdena för uppläggning av båtar och att marken inte får användas för något annat ändamål utan kommunens tillstånd. Av lämnade förutsättningar framgår att de upplåtna områdena används i enlighet med avtalen. Marken ska därför anses ha upplåtits för parkering av transportmedel i den mening som avses i bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. Det förhållandet att det har uppförts byggnader m.m. som är nödvändiga för att bedriva den avsedda verksamheten föranleder ingen annan bedömning.

Ytterligare en fråga som har aktualiserats i målet är om avgiften för tillhandahållandet under sommarperioden, när båtarna inte är upplagda och även allmänheten har tillgång till delar av området, ska undantas från beskattning med hänvisning till undantaget för fastighetsupplåtelse. Det förhållandet att allmänheten har tillgång till området när båtarna är sjösatta förändrar inte karaktären av avtalsförhållandet mellan kommunen och båtklubben (jfr Fonden Marselisborg Lystbådehavn, p. 31). Även tillhandahållandet under denna period ska därför anses avse upplåtelse av plats för parkering.

Av det sagda följer att upplåtelsen av markområdet i sin helhet och under hela avtalsperioden ska anses vara för parkering av transportmedel i den mening som avses i bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML.

Förhandsbeskedet ska således fastställas i den del det har överklagats.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det har överklagats.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Ståhl*, *Askersjö*, *Baran* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Johan Lindström.

Skatterättsnämnden (2017-09-01, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Mogren, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd):

Förhandsbesked

Stockholms kommuns upplåtelser av markområden enligt arrendeavtalet respektive hamnanläggningar enligt nyttjanderättsavtalet utgör sådana skattepliktiga upplåtelser av plats för parkering, inklusive förtöjning och ankring, av transportmedel som avses i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML.

Motivering

Kommunen har ingått arrende- och nyttjanderättsavtal med båtclubbarna i syfte att upplåta markområden för uppläggning av fritidsbåtar samt hamnanläggningar för förtöjning av båtarna. I upplåtelseerna ingår inte några byggnader men däremot vissa anläggningar, t.ex. kajanläggningar och ramper. De byggnader som uppförts på markområdena av båtclubbarna används framförallt som mastskjul, verkstad och förråd. Av Högsta förvaltningsdomstolens dom följer att en utgångspunkt för Skatterättsnämndens bedömning ska vara att kommunens upplåtelser av markområden respektive hamnanläggningar utgör omsättning av separata tjänster.

Skatteplikten enligt 3 kap. 3 § första stycket 5 ML omfattar, enligt Skatterättsnämndens mening, alla platser som upplåts i syfte att användas som parkering även om marken inte är särskilt anpassad men väl lämpad för parkering.

Enligt arrendeavtalet upplåts markområdet för uppläggning av fritidsbåtar och beräknas arrendeavgiften på användbar uppläggningsyta. Den omständigheten att marken inte används för uppläggning av båtar sommartid saknar enligt Skatterättsnämnden betydelse eftersom syftet enligt avtalet är att möjliggöra uppläggning av fritidsbåtar och avtalet även löper under sommarperioden. Inte heller det förhållandet att båtclubbarna för sin verksamhet valt att uppföra vissa byggnader på markområdena medför att tillhandahållandets karaktär förändras.

Eftersom den ersättning, inbegripet den administrativa avgift, som betalas för upplåtelse av markområden enbart avser för uppläggning lämpliga områden, omfattas sålunda upplåtelsen av mark i sin helhet av skatteplikt, oavsett säsong och oavsett om båtclubbarna valt att uppföra någon byggnad på marken för sin verksamhet (fråga 3–5 och 8).

[text här utelämnad]