

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6470-19

meddelad i Stockholm den 4 februari 2021

KLAGANDE OCH MOTPART

NCC Property Sjuttiofyra AB, 559169-9722

Ombud: AA
Svalner Skatt & Transaktion KB
Box 16115
103 23 Stockholm

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 november 2019 i ärende dnr 16-19/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att bolagets tillhandahållanden av medlemskapen Member Complete och Member Multi är skattepliktiga.

Dok.Id 222028

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

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

BAKGRUND

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Uthyrning av fastighet undantas emellertid från skatteplikt.
2. Om det i en transaktion ingår flera delar, som bedömda var för sig är antingen skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, måste det avgöras om det rör sig om ett enda eller flera tillhandahållanden. Om transaktionen bedöms utgöra ett enda tillhandahållande omfattas den av undantag från skatteplikt om den huvudsakliga delen i tillhandahållandet är undantagen från skatteplikt.
3. NCC Property Sjuttiofyra AB avser att tillhandahålla s.k. aktivitetsbaserade arbetsplatser genom medlemskap. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet av respektive medlemskap är att anse som ett sammansatt tillhandahållande som är skattepliktigt. För det fall att Skatterättsnämnden skulle finna att det är fråga om flera separata tillhandahållanden ville bolaget även få veta om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. I ansökan anges följande.
4. Ett aktivitetsbaserat kontor utgörs av ett öppet kontorslandskap med fria arbetsplatser och loungeutrymmen. Medlemmarna är inte garanterade att få en arbetsplats eftersom det kommer att erbjudas fler medlemskap än arbetsplatser. Bolaget uppskattar att medlemsantalet kommer att uppgå till fyra gånger fler än antalet arbetsplatser. Detta är medlemmarna införstådda med, det är möjligheten att interagera med andra medlemmar och samtidigt utveckla sitt eget kontaktnät som är det väsentliga för dem. Ingen medlem har exklusiv förfoganderätt till lokalen eller någon viss del av den.
5. Bolaget avser att anställa en s.k. community manager som ska ha till uppgift att bidra till att medlemmarna får kontakt med varandra. Community managern ska även se till att medlemmarna har det som de behöver och ta upp beställningar på

tilläggstjänster. Bolaget kommer därutöver att anordna gemensamma nätverksaktiviteter och marknadsföringsevent.

6. Avtalstiden är tolv månader med tre månaders uppsägningstid. Medlemmarna har tillgång till lokalerna dygnet runt alla dagar. I ett medlemskap ingår även bl.a. utrustning för internet och wifi, bemannad receptionsservice vardagar kl. 7.00–19.00, tillgång till mötesrum, förvaring i dagskåp, kaffe m.m., städning och bevakning i form av t.ex. nattvakt. Enligt bolagets kalkyler kommer 30 procent av kostnaderna att avse lokalerna och 22 procent av intäkterna att vara hänförliga till uthyrning av arbetsplatser. Av bolagets intäkter kommer således 78 procent att vara hänförliga till tillhandahållandet av de tjänster som ingår i medlemskapen och andra tjänster som erbjuds mot separat betalning.
7. Bolaget avser att erbjuda tre typer av medlemskap. Member Complete och Member Community är personliga medlemskap medan Member Multi är ett icke personligt medlemskap anpassat för företag. Member Community ger dock inte i sig tillgång till bolagets kontor utan en sådan medlem måste köpa ett dagpass för att kunna använda bolagets tjänster.
8. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande av Member Complete respektive Member Multi är att se som ett sammansatt tillhandahållande av tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt. Vidare fann nämnden att tillhandahållandet inom ramen för Member Community är skattepliktigt. Som motivering angavs följande. Genom Member Complete och Member Multi får kunderna, dygnet runt, tillträde till en lokal där de bl.a. erbjuds en arbetsplats i mån av plats. Det får förutsättas att lokalerna är dimensionerade på ett sätt som normalt ger de kunder som kommer till lokalen tillgång till en plats. De tjänster som erbjuds kunderna utöver en flexibel arbetsplats, såsom underhåll, städning, säkerhet och kontorsmaterial samt tillgång till en community manager, får bedömas vara nödvändiga för att nyttja lokalerna på åsyftat sätt, dvs. underordnade tjänster. Genom medlemskapen tillhandahåller bolaget därmed huvudsakligen sina kunder tillgång till lokal. Member Community ger däremot

inte i sig tillträde till någon lokal och omsättning av denna tjänst är därför inte undantagen från skatteplikt.

YRKANDEN M.M.

9. *NCC Property Sjuttiofyra AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bolagets tillhandahållanden av Member Complete och Member Multi utgör skattepliktiga tillhandahållanden. Bolaget anser att förhandsbeskedet vad gäller Member Community ska stå fast.
10. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet vad gäller Member Complete och Member Multi.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om tillhandahållande av medlemskap som ger tillgång till lokaler med aktivitetsbaserade arbetsplatser ska undantas från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.

Rättslig reglering m.m.

12. Omsättning av varor och tjänster är enligt 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) skattepliktig om inget annat anges i kapitlet. Av 2 § första stycket framgår att upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter är undantaget från skatteplikt.
13. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen motsvaras av artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), där det föreskrivs att bl.a. uthyrning av fast egendom ska undantas från skatteplikt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Ett eller flera tillhandahållanden*

14. Av EU-domstolens praxis framgår att när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar, ska det göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det rör sig om ett enda tillhandahållande eller om två eller flera fristående tillhandahållanden (KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 35).
15. I regel ska varje tillhandahållande anses som fristående och självständigt. Om två eller flera delar av en transaktion har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp är de emellertid att anse som ett enda tillhandahållande (KPC Herning, punkterna 36 och 38).
16. Det är också fråga om ett enda tillhandahållande när en tjänst utgör den huvudsakliga medan andra anses som underordnade denna. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten (KPC Herning, punkt 38).

Uthyrning av fast egendom

17. EU-domstolen har definierat begreppet uthyrning av fast egendom i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet som en rätt som ägaren till fast egendom upplåter till en nyttjanderättshavare att mot betalning och för en avtalad tidsperiod nyttja den fasta egendomen och förhindra att någon annan utövar en sådan rätt (Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 40). Samtliga kriterier ska vara uppfyllda för att det ska anses vara fråga om uthyrning av fast egendom. Vidare ska begreppet tolkas restriktivt. (Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punkterna 22 och 23.)

18. EU-domstolen har vidare uttalat att uthyrning av fast egendom vanligtvis är en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde och att undantaget från skatteplikt inte, annat än under mycket speciella förhållanden, omfattar en verksamhet som även innebär att ett antal andra kommersiella åtgärder utförs (Veronsaajien oikeudenvaikeus, punkterna 41 och 43).
19. Själva upplåtelseperioden är heller inte i sig avgörande för att klassificera en tjänst som uthyrning av fast egendom, annat än när det gäller mycket korta perioder (Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 25).

Bedömningen i detta fall

20. Såväl Skatterättsnämnden som parterna anser att vart och ett av medlemskapen Member Complete och Member Multi utgör ett enda sammansatt tillhandahållande. Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning och övergår därför till att pröva om tillhandahållandena är undantagna från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.
21. Bolaget framhåller att det som kunderna huvudsakligen efterfrågar inte är en viss arbetsplats eller yta i lokalerna utan den utrustning och gemenskap samt de övriga tjänster som ingår i medlemskapen. Tillhandahållandena är därför skattepliktiga.
22. Skatteverket anser att det är tillgången till en arbetsplats i lokalerna som utgör den huvudsakligen delen av tillhandahållandena. Om en lokal varaktigt ställs till förfogande tillsammans med andra varor och tjänster är tillgången till lokalen normalt en så betydelsefull del av tillhandahållandet att det får anses vara denna del som en genomsnittlig kund huvudsakligen efterfrågar och som därför karakteriserar tillhandahållandet i sin helhet. Medlemskapen omfattas därmed av undantaget från skatteplikt.

23. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att medlemskapen Member Complete och Member Multi inte ger någon garanterad rätt till en arbetsplats eller viss yta. Bolaget har tvärtom uppgett att antalet medlemskap kommer att vara betydligt fler än antalet arbetsplatser. En medlem har alltså inte rätt att ta en plats eller yta i besittning och utesluta andra från motsvarande rätt. Samtliga de kriterier som EU-domstolen har slagit fast för att det ska anses föreligga en från skatteplikt undantagen uthyrning av fast egendom är därmed inte uppfyllda (se punkt 17).
24. Tillhandahållandena är således skattepliktiga och Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser medlemskapen Member Complete och Member Multi ska därför ändras.

_____	_____
_____	_____

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Mahmut Baran och Kristina Svahn Starrsjö.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6471-19

meddelad i Stockholm den 4 februari 2021

KLAGANDE OCH MOTPART

Technopolis AB, 559060-9474

Ombud: AA
Svalner Skatt & Transaktion KB
Box 16115
103 23 Stockholm

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 november 2019 i ärende dnr 41-18/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att Technopolis AB:s tillhandahållanden av prenumerationerna UMA Access, UMA Team och UMA Access+ är skattepliktiga.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser prenumerationen UMA Private.

Dok.Id 221258

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

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

BAKGRUND

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Uthyrning av fastighet undantas emellertid från skatteplikt.
2. Om det i en transaktion ingår flera delar, som bedömda var för sig är antingen skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, måste det avgöras om det rör sig om ett enda eller flera tillhandahållanden. Om transaktionen bedöms utgöra ett enda tillhandahållande omfattas den av undantag från skatteplikt om den huvudsakliga delen i tillhandahållandet är undantagen från skatteplikt.
3. Technopolis AB tillhandahåller s.k. aktivitetsbaserade arbetsplatser genom prenumerationer. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet av respektive prenumeration är att anse som ett sammansatt tillhandahållande som är skattepliktigt. För det fall att Skatterättsnämnden skulle finna att det är fråga om flera separata tillhandahållanden ville bolaget få veta om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. I ansökan anges följande.
4. I bolagets anläggningar erbjuds aktivitetsbaserade arbetsplatser och tillgång till andra faciliteter. För att stimulera till nätverk mellan kunderna avser bolaget att anställa en s.k. community manager som ska bidra till att kunderna får kontakt med varandra. Community managern ska även se till att kunderna har det som de behöver och ta upp beställningar på tilläggstjänster. Bolaget kommer därutöver att anordna gemensamma nätverksaktiviteter och marknadsföringsevent.
5. Det finns fyra olika typer av prenumerationer. Samtliga prenumerationer ger rätt till tillträde till en anläggning dygnet runt och till någon av bolagets andra anläggningar, i eller utanför Sverige, under högst fem dagar per månad. Avtalstiden är minst en månad. Det pris som kunderna betalar är beräknat på det samlade värdet av de tjänster som ingår i prenumerationen. Utöver det som ingår i prenumerationerna kommer ytterligare servicetjänster att erbjudas mot betalning enligt separat prislista.

6. UMA Access ger kunden tillgång till en arbetsstation i ett öppet kontorslandskap i mån av plats. Vidare ges tillgång till wifi, bolagets interna sociala nätverk, bemannad receptionsservice dygnet runt, kaffe m.m., utskrifts- och kopieringstjänster, städning, säkerhetstjänster och underhåll av faciliteterna. Slutligen erhålls rabatt på priset för att använda något av mötesrummen.
7. UMA Team är en prenumeration för flera personer från ett företag. Den tillhandahålls i tre olika varianter beroende på antal personer och innehåller samma tjänster som UMA Access.
8. UMA Access+ motsvarar UMA Access med den skillnaden att kunden garanteras en viss arbetsstation. Utöver detta får kunden också tillgång till låsbara skåp, bolagsadress och postbox.
9. UMA Private ger kunden tillgång till ett möblerat och låsbart rum som andra kunder inte har rätt att använda. För att kunna komma åt kontoret behöver kunden passera receptionen. Det är inte tillåtet att ta med sig egna möbler eller att göra några förändringar av rummets interiör. Prenumerationen innehåller i övrigt samma tjänster som UMA Access+.
10. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande av respektive prenumeration är att se som ett sammansatt tillhandahållande av tjänster som är undantaget från skatteplikt. Som motivering angavs följande. Genom prenumerationerna får kunderna tillträde dygnet runt till en lokal, där de erbjuds bl.a. en arbetsstation. UMA Access och UMA Team ger visserligen kunden enbart tillgång till en arbetsstation i mån av plats. Det får dock förutsättas att lokalerna är dimensionerade på ett sätt som normalt ger de kunder som kommer till lokalen tillgång till en plats. De tjänster som erbjuds kunderna utöver en flexibel arbetsplats, såsom underhåll, städning, säkerhet och kontorsmaterial samt tillgång till en community manager, är sådana som får bedömas vara nödvändiga för att nyttja lokalerna på åsyftat sätt, dvs. underordnade tjänster. Genom

DOM

Mål nr
6471-19

prenumerationerna tillhandahåller bolaget därmed huvudsakligen sina kunder tillgång till lokal.

YRKANDEN M.M.

11. *Technopolis AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att var och en av bolagets prenumerationer ska anses utgöra ett tillhandahållande av en skattepliktig tjänst.
12. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

13. Frågan i målet är om tillhandahållande av prenumerationer som ger tillgång till lokaler med aktivitetsbaserade arbetsplatser ska undantas från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.

Rättslig reglering m.m.

14. Omsättning av varor och tjänster är enligt 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) skattepliktig om inget annat anges i kapitlet. Av 2 § första stycket framgår att upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter är undantaget från skatteplikt.
15. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen motsvaras av artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), där det föreskrivs att bl.a. uthyrning av fast egendom ska undantas från skatteplikt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Ett eller flera tillhandahållanden*

16. Av EU-domstolens praxis framgår att när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar, ska det göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det rör sig om ett enda tillhandahållande eller om två eller flera fristående tillhandahållanden (KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 35).
17. I regel ska varje tillhandahållande anses som fristående och självständigt. Om två eller flera delar av en transaktion har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp är de emellertid att anse som ett enda tillhandahållande (KPC Herning, punkterna 36 och 38).
18. Det är också fråga om ett enda tillhandahållande när en tjänst utgör den huvudsakliga medan andra anses som underordnade denna. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten (KPC Herning, punkt 38).

Uthyrning av fast egendom

19. EU-domstolen har definierat begreppet uthyrning av fast egendom i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet som en rätt som ägaren till fast egendom upplåter till en nyttjanderättshavare att mot betalning och för en avtalad tidsperiod nyttja den fasta egendomen och förhindra att någon annan utövar en sådan rätt (Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 40). Samtliga kriterier ska vara uppfyllda för att det ska anses vara fråga om uthyrning av fast egendom. Vidare ska begreppet tolkas restriktivt. (Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punkterna 22 och 23.)

20. EU-domstolen har vidare uttalat att uthyrning av fast egendom vanligtvis är en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde och att undantaget från skatteplikt inte, annat än under mycket speciella förhållanden, omfattar en verksamhet som även innebär att ett antal andra kommersiella åtgärder utförs (Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, punkterna 41 och 43).
21. Själva upplåtelseiden är heller inte i sig avgörande för att klassificera en tjänst som uthyrning av fast egendom, annat än när det gäller mycket korta perioder (Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 25).

Bedömningen i detta fall

22. Såväl Skatterättsnämnden som parterna anser att respektive prenumeration utgör ett enda sammansatt tillhandahållande. Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning och övergår därför till att pröva om tillhandahållandena är undantagna från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.
23. Bolaget framhåller att det som kunderna huvudsakligen efterfrågar inte är en viss arbetsplats eller yta i lokalerna utan den utrustning och de tjänster, särskilt bolagets sociala nätverk, som ingår i prenumerationerna. Tillhandahållandena är därför skattepliktiga.
24. Skatteverket anser att det är tillgången till en arbetsplats i lokalerna som utgör den huvudsakliga delen av tillhandahållandena. Om en lokal varaktigt ställs till förfogande tillsammans med andra varor och tjänster är tillgången till lokalen normalt en så betydelsefull del av tillhandahållandet att det får anses vara denna del som en genomsnittlig kund huvudsakligen efterfrågar och som därför karakteriserar tillhandahållandet i sin helhet. Prenumerationerna omfattas därmed av undantaget från skatteplikt.

25. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att prenumerationerna UMA Access och UMA Team inte ger någon garanterad rätt till en arbetsplats eller viss yta. En kund har alltså inte rätt att ta en plats eller yta i besittning och utestänga andra från motsvarande rätt. Samtliga de kriterier som EU-domstolen har slagit fast för att det ska anses föreligga en från skatteplikt undantagen uthyrning av fast egendom är därmed inte uppfyllda (se punkt 19) och dessa båda tillhandahållanden är således skattepliktiga.
26. Prenumerationen UMA Access+ garanterar kunden en viss arbetsstation och innehåller därmed en del som kan sägas utgöra fastighetsupplåtelse. I prenumerationen ingår emellertid också flera andra tjänster. Det som en genomsnittlig kund efterfrågar får anses vara en kombination av dessa båda delar, dvs. rätten att disponera en arbetsstation och tillgången till de andra tjänsterna. Delarna ska därför jämsställas och ingen av dem ska betraktas som huvudsaklig. Eftersom undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt kan tillhandahållandet av prenumerationen UMA Access+ inte omfattas av undantag från skatteplikt utan är skattepliktigt (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkterna 41–43).
27. Vad slutligen gäller UMA Private får kunden rätt till ett visst låsbart utrymme och kan således utesluta andra från motsvarande rätt. Det finns visserligen vissa begränsningar i kundens möjlighet att förfoga över utrymmena, men enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får nyttjanderätten till lokalen anses utgöra det dominerande inslaget i tillhandahållandet. Prenumerationen UMA Private är således undantagen från skatteplikt.

28. Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller prenumerationerna UMA Access, UMA Team och UMA Access+ ska således ändras. Förhandsbeskedet såvitt avser UMA Private ska fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson, Mahmut Baran och Kristina Svahn Starrsjö.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.