

Målnummer:	4310-11	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2012-10-09		
Rubrik:	Uthyrning av standardiserade moduler som sätts samman till tillfälliga verksamhetslokaler har inte ansetts utgöra från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 135.1 I i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2005 not. 78• EU-domstolens dom i mål C-315/00, Maierhofer		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav Cramo Instant AB (Cramo) bl.a. följande. Bolaget bedriver verksamhet i form av uthyrning av moduler som sätts samman till olika tillfälliga lokaler för bl.a. kontorsändamål. Den genomsnittliga hyrestiden är cirka 30 månader. Modulerna är standardiserade lådliknande enheter, vanligen 3 x 9 meter med invändig takhöjd om 2,70 meter. Enheterna sätts samman i långor. De moduler som omfattas av ansökan är serietillverkade och standardiserade vad gäller gränssnitt med lika format, fasadbeklädnad, kulör, fast inredning och installationer. Däremot skiljer sig olika moduler åt vad gäller t.ex. innerväggar. Detta gör det möjligt att kombinera olika moduler så att de passar kundens önskemål. Inom ett modulsystem finns 7-10 olika grundutföranden, som kan kombineras efter kundens behov, t.ex. modul för kontorsplats, sammanträdesrum eller sanitetsutrymme. Modulerna är färdigbyggda när de lämnar fabrik och kräver ett minimum av arbetsinsats på montageplatsen. På uppförandeplatsen ställs de på en grusad yta, ovanpå lösa tryckplattor och balkar. - Vid uthyrning av moduler uppstår i mervärdesskattehänseende fråga om uthyrningen är föremål för skatteplikt eller inte. Frågan avser i första hand om hyresavtalet ska anses avse skattepliktig uthyrning av lös egendom eller skattefri uthyrning av fastighet. Den senare kan eventuellt bli föremål för frivillig skattskyldighet. Mot bakgrund av de gränsdragningsproblem som kan uppkomma ställde bolaget tillsammans med två andra aktörer på marknaden i februari 2009 en brevfråga till Skatteverket avseende verkets bedömning av moduluthyrning i mervärdesskattehänseende. Bolagets brevfråga resulterade i att Skatteverket publicerade ett ställningstagande, "Uthyrning av s.k. modulbyggnader" 2010-03-09, dnr 131 117508-10/111. - Mot bakgrund av uttalanden i Skatteverkets ställningstagande finner bolaget att det med hänsyn till EU-rätten, och då särskilt mot bakgrund av vad EU-domstolen uttalat i mål C-315/00 Maierhofer, fortfarande får anses oklart om bolagets uthyrning av moduler för de angivna ändamålen är skattepliktiga eller skattefria i mervärdesskattehänseende. - Cramo står nu i begrepp att ingå avtal med en kund om moduluthyrning. I ett första skede behöver kunden en mindre moduluppställning för en projektgrupp som har till uppgift att genomföra en förstudie. I etapp två, själva genomförandefasen, ökar behovet av lokaler på grund av att ytterligare personal kommer till platsen. I etapp tre minskar behovet igen då endast ett fåtal personer finns kvar på plats för att genomföra en utvärdering av det genomförda projektet. - Bolaget ställde följande frågor till nämnden.

1. Utgör bolagets uthyrning av 5 moduler för en uppställning som kontor en från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML?

2. Om svaret på fråga 1 är nej, påverkas svaret på fråga 1 av om uthyrningen efter en viss tid utökas med 25 moduler under en begränsad period?

3. Om svaret på fråga 2 är ja, påverkas mervärdesskatteplikten av att moduluppställningen efter ytterligare ett år minskas till de ursprungliga 5 modulerna?

Skatterättsnämnden (2011-06-01, Svanberg, ordförande, Ohlson, Bohlin, Harmsen Hogendoorn, Sandberg Nilsson, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Frågorna 1 och 2 - De med frågorna 1 och 2 avsedda tillhandahållandena utgör inte från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet. - Motivering - Rättsligt - Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 2 § första stycket ML, med vissa här inte aktuella begränsningar, omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. - Av 1 kap. 11 § ML framgår vad som förstås med fastighet. Hit hör enligt punkten 2 bl.a. byggnader som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden. - Vid tolkningen av nu aktuella bestämmelser ska hänsyn tas till innehållet i EU-rätten och hur den kommit till uttryck i EU-domstolens domar på området. - Enligt artikel 135.1 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) ska från skatteplikt undantas utarrendering och uthyrning av fast egendom. I artikel 12.2 definieras byggnad som varje anläggning som anbragts på eller i marken. Dessa bestämmelser motsvaras av artikel 13 B.b och artikel 4.3 a sista stycket i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). - Begreppet uthyrning av fast egendom har varit föremål för EU-domstolens prövning i bl.a. mål C-315/00 angående Rudolf Maierhofer. Omständigheterna var följande. Rudolf Maierhofer hyrde ut bostäder "med nödvändig mark" som tillfällig inkvartering för asylsökande. Hyrestiden var fem år (med möjlighet till förlängning). Bostäderna var belägna på mark som Rudolf Maierhofer arrenderade. Marken skulle återställas i ursprungligt skick när avtalet löpte ut. Bostäderna uppfördes med hjälp av prefabricerade byggelement som en- och tvåvåningsbyggnader, jämförbara med prefabricerade hus. Byggnaderna vilade på betongsocklar som anlagts på en betonggrund som gjutits på marken. Väggsnivorna var fastskruvade i grunden med bultar. Takstolarna täcktes med taktegel. Golv och väggar i badrum och kök var kaklade. Konstruktionen innebar att byggnaderna alltid kunde demonteras av åtta personer på tio dagar, och att de senare kunde återuppföras (p. 11-13). - EU-domstolen yttrade bl.a. följande. - Enligt fast rättspraxis utgör undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som måste ges en gemenskapsrättslig tolkning. Tolkningen av begreppet uthyrning av fast egendom är därmed inte beroende av hur medlemsstaterna civilrättsligt tolkat detta begrepp (p. 25 och 26). Eftersom direktivet inte innehåller någon definition av omfattningen av vad som avses med begreppet uthyrning av fast egendom måste sammanhanget och de mål som eftersträvas undersökas. - Av ordalydelsen i artikel 13 B.b framgår att gemenskapslagstiftaren avsett att beskatta uthyrning av lös egendom i motsats till fast egendom, som i princip ska undantas från skatteplikt. En nationell bestämmelse genom vilken undantaget för uthyrning av fast egendom i artikel 13 B.b hade utsträckts till att omfatta uthyrning av viss lös egendom hade således ansetts strida mot bestämmelserna i direktivet (mål C-60/96, kommissionen mot Frankrike). Den egendom som avsågs i det målet utgjordes av husvagnar, tält, andra flyttbara bostäder samt mindre bostäder avsedda för fritidsbruk. Dessa föremål betecknades som lös egendom och kännetecknades antingen av att de var mobila, såsom i fråga om husvagnar och mobila hem, eller lätta att flytta, såsom i fråga om tält och mindre bostäder avsedda för fritidsbruk (p. 28-31). - I fallet Rudolf Maierhofer däremot kunde EU-domstolen konstatera att

byggnaderna varken var mobila eller lätta att flytta. EU-domstolen fann i sin dom att uthyrning av en byggnad som uppförts med hjälp av prefabricerade byggelement som fästs vid eller i marken på ett sådant sätt att byggnaden varken kunde monteras ned eller flyttas med lätthet, utgjorde uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B.b i sjätte direktivet även om byggnaden skulle avlägsnas när hyresavtalet löpt ut och återuppföras på annan mark. - Vad gäller svensk rättspraxis skulle de i rättsfallet RÅ 2005 not. 78 aktuella bostadsmodulerna placeras på plint- eller balkgrund och hyras ut till en kommun för att användas av hemlösa. Tiden för att resa dem och utföra kompletteringsarbeten uppgick till två-tre veckor. Vid demontering av byggnaderna var tidsåtgången densamma. Det krävdes tre personer per modul samt maskinell hjälp för detta. Modulerna skulle vara anslutna till det allmänna elnätet och till kommunalt vatten och avlopp. Modulerna befanns utgöra byggnader - och därmed fastigheter - i mervärdesskatterättslig mening. - Skatterättsnämndens bedömning - Frågorna 1 och 2 - Definitionen av begreppet byggnad i artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet, som varje anläggning som anbragts på eller i marken, är tillämplig även när det är fråga om sådan uthyrning som avses i artikel 135.1 (jfr Rudolf Maierhofer, p. 34). - Uthyrning av byggnader som består av konstruktioner som fästs vid eller i marken är således uthyrning av fast egendom. Bedömningen kan dock bli en annan om konstruktionerna är enkla att montera ned eller flytta. Däremot är det inte nödvändigt att byggnaderna inte går att skilja från marken; inte heller hyresavtalets löptid är avgörande vid bedömningen (jfr Rudolf Maierhofer, p. 33). - De i detta ärende omfrågade modulerna är visserligen anbragta på marken i den meningen att de placeras på en i förväg iordningsställd grund i form av lösa tryckplattor och träbalkar utlagda på grusad yta. Av vad som upplysts i ärendet kan moduluppställningen emellertid med lätthet monteras ned och de i uppställningen ingående modulerna med lätthet flyttas. Modulerna har även konstruerats med utgångspunkt i detta syfte. I det avseendet skiljer sig de nu aktuella moduluppställningarna från vad som var fallet i målet Rudolf Maierhofer där fråga var om en- eller tvåvåningsbyggnader, som uppförts med prefabricerade byggelement. Byggnaderna vilade på betongsocklar som anlagts på en betonggrund som gjutits på marken, väggsnivåerna var fastskruvade i grunden med bultar och takstolarna var täckta med taktegel. Nedmonteringen krävde åtta mans arbete under tio dagar. - Även de bostadsmoduler som bedömdes i RÅ 2005 not. 78 var av en mer permanent karaktär än de moduluppställningar som nu ska bedömas. - De omfrågade moduluppställningarna får vid en jämförelse med de byggnader som bedömdes i de i det föregående behandlade rättsfallen enligt Skatterättsnämndens mening anses utgöra lätt flyttbara konstruktioner. - Med hänsyn härtill, och då omständigheterna i övrigt inte leder till en annan bedömning, ska moduluppställningarna inte anses omfattade av definitionen av byggnad, vare sig enligt ML eller enligt mervärdesskattedirektivet. De med frågorna 1 och 2 avsedda tillhandahållandena utgör därför inte från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet. - En sådan bedömning får också anses vara förenlig med de i det föregående redovisade tolkningsprinciper som EU-domstolen slagit fast i sin praxis. - Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med detta synsätt. - Med hänsyn till svaret på fråga 2 förfaller fråga 3.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att uthyrningen skulle anses utgöra sådan upplåtelse av fastighet som avses i 3 kap. 2 § ML. Skatteverket anförde bl.a. 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 ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas och anförde 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.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-10-11, Dexe, Hamberg, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson) yttrade:

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 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2012-09-19, föredragande Nermark Torgils, målnummer 4310-11

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EU-rätt, mervärdesskatt

Litteratur:
