

Målnummer:	5461-09	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-01-14		
Rubrik:	En kommuns gatuparkeringsverksamhet har, mot bakgrund av bedömd konkurrens med övrig parkeringsverksamhet, ansetts vara yrkesmässig. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	4 kap. 7 § första och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2003 ref. 99• EU-domstolens dom i mål nr C-288/07, Isle of Wight Council m.fl.• EU-domstolens dom i mål nr C-446/98, Fazenda Pública• EU-domstolens dom i mål nr C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle eV• EU-domstolens dom i mål nr C-408/06, Franz Götz• EU-domstolens dom i mål nr C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav Stockholms kommun bl.a. följande. Stockholms stad och landets övriga kommuner har inte tagit ut mervärdesskatt på gatuparkeringsavgifter efter Regeringsrättens avgörande i RÅ 2003 ref. 99. - Skatteverket har i s.k. styrsignal intagit ståndpunkten att all parkeringsverksamhet ska beläggas med mervärdesskatt. Skatteverket anser sig ha funnit stöd för sin uppfattning i nuvarande 4 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, samt i EG-domstolens dom i mål C-288/07, Isle of Wight Council. Stockholms stad delar inte Skatteverkets uppfattning att mervärdesskatt ska tas ut på gatuparkeringsavgifter. Enligt kommunens uppfattning framgår det av domen att den fråga som prövats av EG-domstolen avser parkeringsplatser som inte är gatumark. Kommunen ställde därför frågan huruvida mervärdesskatt ska tas ut på gatuparkeringsplatser.

Skatterättsnämnden (2009-06-30, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Rabe, Sandberg Nilsson) yttrade: Förhandsbesked - Stockholms kommun är skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark, dvs. gator och andra allmänna platser, mot avgift. - Motivering - Tillhandahållande av parkeringsplats mot ersättning är enligt ML att se som omsättning av en tjänst (2 kap. 1 § ML). Enligt 1 kap. 1 § ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Enligt 4 kap. 6 § ML är en kommuns tillhandahållande av tjänster mot ersättning att anse som yrkesmässig verksamhet, oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte (jfr prop. 1989/90:111 s. 208 f. och prop. 1993/94:99 s. 170). Omsättning av nu aktuellt slag är inte undantagen från skatteplikt. - Denna lagstiftning motsvaras av bestämmelser i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), bland annat artikel 2.1 och 9.1. Enligt direktivbestämmelserna gäller nämligen följande. Föremål för mervärdesskatt är bland annat tillhandahållande av tjänster mot ersättning inom landet, om tillhandahållandet görs av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap. Med beskattningsbar person avses den som ("any person who" enligt den engelska direktivversionen) självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oavsett på vilken plats verksamheten bedrivs och oberoende av

verksamhetens syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av exempelvis "en tjänsteleverantör" ("persons supplying services"). - Enligt 4 kap. 7 § första stycket 1 ML ska en kommuns omsättning emellertid inte anses utgöra yrkesmässig verksamhet, om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning. Detta motsvaras i mervärdesskattedirektivet av artikel 13.1 första stycket. Enligt den bestämmelsen ska offentligrättsliga organ inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar. - Regeringsrätten meddelade i en dom den 19 december 2003 ett förhandsbesked i vilket Regeringsrätten förklarade att Stockholms kommun inte var skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift (RÅ 2003 ref. 99). Vid tiden för Regeringsrättens avgörande gällde det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), som numera är ersatt av mervärdesskattedirektivet. I artikel 4.5 första stycket första meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet fanns en bestämmelse med ett innehåll som motsvarade nuvarande artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. I nämnda dom konstaterade Regeringsrätten att det fanns en omfattande offentligrättslig reglering när det gällde kommuners tillhandahållande av parkeringsplatser. Mot bakgrund av direktivbestämmelsen, i belysning av EG-domstolens dom den 14 december 2000 i mål C-446/98 (den s.k. Porto-domen) menade Regeringsrätten att kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift var att bedöma som en sådan offentligrättslig verksamhet som i följd av 4 kap. 7 § första stycket 1 ML var undantagen från skattskyldighet. - Den 1 januari 2008 har emellertid införts ett nytt andra stycke i 4 kap. 7 § ML. I detta stycke föreskrivs ett undantag från den skattefrihet som följer av första stycket för sådan omsättning som ingår som ett led i myndighetsutövning. I den nya bestämmelsen föreskrivs nämligen att vad som sägs i första stycket inte gäller om det skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen att i enlighet med det första stycket behandla omsättningen som icke yrkesmässig. Konkurrensbestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. I direktivbestämmelsen föreskrivs nämligen ett undantag från skattefrihetsregeln i artikelns första stycke, dvs. de fall när offentligrättsliga organ bedriver verksamheter eller utför transaktioner i sin egenskap av offentliga myndigheter och därför inte anses som beskattningsbara personer. Enligt andra stycket ska de offentligrättsliga organen ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner, om "det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen" ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer (anm. direktivtexten om konkurrenssnedvridningen uttrycks i fransk, engelsk och tysk version som "conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance", "would lead to significant distortions of competition" respektive "zu grösseren Wettbewerbsverzerrungen führen würde"). - I detta sammanhang ska framhållas att det även i sjätte mervärdesskattedirektivet fanns en konkurrensbestämmelse (artikel 4.5 första stycket andra meningen i den svenska språkversionen; i andra språkversioner än den svenska var bestämmelsen intagen som ett andra stycke). Enligt denna bestämmelse gällde undantaget från skattskyldighet för offentligrättsliga organ inte, om undantaget "skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse" ifall de offentligrättsliga organen behandlades som icke beskattningsbara personer (anm: direktivtexten angående betydelsen i konkurrenshänseende uttrycktes i fransk, engelsk och tysk version på exakt samma sätt som numera görs i motsvarande språkversioner av mervärdesskattedirektivet, se redogörelsen i det föregående). Regeringsrätten konstaterade i 2003 års avgörande att ML inte innehöll något sådant konkurrensvillkor som begränsade undantaget från skattskyldighet och att direktivet inte kunde åberopas mot kommunen. Sålunda uttalade Regeringsrätten följande. "Enligt Regeringsrättens mening följer av Porto-domen att kommunen enligt direktivet inte är skattskyldig vid tillhandahållande av gatuparkering förutsatt att konkurrensvillkoret - - - är uppfyllt. I ML finns ingen direkt motsvarighet till det villkoret. - - - I målet har redovisats olika uppfattningar om i vilken

utsträckning kommunen kan anses konkurrera med enskilda upplåtare av parkeringsplatser. Det saknar emellertid betydelse vilken bedömning som görs i det hänseendet eftersom direktivet i förevarande fall inte kan åberopas mot kommunen." I propositionen med förslag till lagändringen den 1 januari 2008 anförde regeringen bl.a. följande (prop. 2007/08:25 s. 148-151).

"Begränsningen [enligt artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet] innebär att medlemsstaterna, för att säkerställa skattemässig neutralitet, är skyldiga att se till att de offentligrättsliga organen behandlas som beskattningsbara personer i fråga om aktiviteter som de utför i egenskap av myndigheter, när dessa aktiviteter kan komma att bedrivas i konkurrens med privaträttsliga subjekt. - Detta gäller aktiviteter som utförs av enskilda med stöd av privaträttslig reglering eller administrativt tillstånd och där offentligrättsliga organs behandling som icke beskattningsbara personer kan leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse. - - - Avregleringen [av förut offentligrättsligt reglerade områden] har gett ökade möjligheter för det privata näringslivet att konkurrera om det som tidigare var offentliga uppdrag. Verksamhet som utgör led i myndighetsutövning kan komma att behandlas olika i mervärdesskattehänseende beroende av om det är ett offentligrättsligt eller privaträttsligt subjekt som bedriver verksamheten i fråga. - - - Sammanfattningsvis kan sägas att undantaget i 4 kap. 7 § första stycket ML kan ge upphov till konkurrenssnedvridningsproblem i fråga om verksamhet som kan bedrivas av såväl offentligrättsliga som privaträttsliga subjekt. - - - Av rättsfallet (RÅ 2003 ref. 99) torde kunna dras slutsatserna att nuvarande undantagsbestämmelse (4 kap. 7 § första stycket 1 ML) är i linje med mervärdesskattedirektivets motsvarande undantagsregel i artikel 13.1 (artikel 4.5 i sjätte direktivet) men att däremot de konkurrenshänsyn som för närvarande tas enligt 4 kap. 7 § andra stycket ML [anm: motsvarande nuvarande tredje stycket] är alltför begränsade i förhållande till direktivet - - - föreslår regeringen att en formulering i lagtexten väljs som i allt väsentligt ansluter sig till direktivets lydelse i den svenska språkversionen. Fördelen med detta är, som påpekats av Konkurrensverket med flera remissinstanser, att tillämpningsområdet för bestämmelsen inte blir för snävt. Vidare är det en fördel att den svenska lagtexten ansluter så långt möjligt till EG-rättens lydelse när nya tolkningsavgöranden ges av EG-domstolen. - - - Mot denna bakgrund föreslår regeringen att en konkurrensregel utformas i enlighet med artikel 13.1 i den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet - - - och att den närmare innebörden av denna bestämmelse får bestämmas i praxis." - I anslutning till det sagda redogörs i propositionen för ett vid tiden för propositionen nyligen anhängiggjort mål vid EG-domstolen, målet C-288/07 Isle of Wight Council e.a. gällande skattskyldighet vid tillhandahållande av parkeringsplatser. Skatteutskottet å sin sida uttalade följande (2007/08:SkU14 s. 14). "Eftersom varken direktivtexten eller EG:s praxis ger någon vägledning avseende hur regeln i direktivet ska tolkas instämmer utskottet i regeringens uppfattning att det i första hand får utvecklas i praxis." - EG-domstolen meddelade den 16 september 2008 dom i målet Isle of Wight Council. Målet gällde hur det sjätte mervärdesskattedirektivets bestämmelser om beskattningsbar person skulle tolkas när det gällde vissa brittiska lokala myndigheters tillhandahållande av parkeringsplatser för bilar i sluten parkering ("the provision of off-street car-parking facilities ['off-street parking'] ") . - EG-domstolen utgick från följande antaganden (p. 2, 7 och 23). Myndigheterna tillhandahöll mot avgift parkeringsplatser för sluten parkering ("provide off-street car-parking facilities"). Den privata sektorn tillhandahöll också sådana platser ("also provides like facilities"). Myndigheterna tillhandahöll parkeringsplatserna i sin egenskap av offentliga myndigheter. - EG-domstolen meddelade följande förhandsavgörande. Bestämmelsen i artikel 4.5 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet (anm: första stycket andra meningen i den svenska språkversionen) ska tolkas på så sätt att den konkurrenssnedvridning av viss betydelse som befrielsen från skattskyldighet skulle leda till "ska bedömas utifrån den aktuella verksamheten som sådan, utan att denna bedömning avser någon särskild lokal marknad". Att en skattefrihet "skulle leda till" en konkurrenssnedvridning "ska tolkas på så sätt att det inte endast omfattar faktisk konkurrens, utan även potentiell konkurrens, såvitt möjligheten för en

privat aktör att träda in på den ifrågavarande marknaden är verklig och inte endast hypotetisk". Att konkurrensnedvridningen ska vara "av viss betydelse" ska förstås så, "att den faktiska eller potentiella konkurrensnedvridningen ska vara mer än försumbar". - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Av Regeringsrättens avgörande i rättsfallet RÅ 2003 ref. 99 följer att Stockholms kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift, i ljuset av numera gällande artikel 13.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, ska ses som en sådan omsättning som enligt 4 kap. 7 § första stycket 1 ML inte är yrkesmässig. Enligt Regeringsrättens mening kunde nämnda lagrum inte tolkningsvis ges en innebörd som lät sig förenas med konkurrensbestämmelsen i numera gällande artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. - Efter Regeringsrättens avgörande har emellertid genom det nya andra stycket i 4 kap. 7 § ML införts ett konkurrensundantag som funnits inom EG-rätten alltsedan sjätte mervärdesskattedirektivets tillkomst och som numera återfinns i artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. Enligt den nya bestämmelsen i ML undantas myndighetsutövning inte från mervärdesbeskattning, om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen. Fråga är då om ett undantag från mervärdesbeskattning för Stockholms kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift ska anses leda till en sådan snedvridning till följd varav tillhandahållandet ska beskattas. - Av avgörande betydelse för hur frågan ska besvaras är syftet med konkurrensbestämmelsen. Skatterättsnämnden konstaterar att syftet med bestämmelsen är att säkerställa principen om skatteneutralitet (jfr p. 43 i Isle of Wight-domen, p. 24 i EG-domstolens dom den 8 juni 2006 i mål C-430/04 Finanzamt Eisleben mot Feuerbestattungsverein Halle, REG 2006 s. 1-04999, och a. prop. s. 148 f.). Därigenom åsyftas att liknande, och således konkurrerande, tjänster inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende och att konkurrensbestämmelsen ska tillämpas när de offentligrättsliga organen inom ramen för den offentligrättsliga regleringen utövar verksamheter som även kan ("may") utövas av enskilda i konkurrens med de offentligrättsliga organen, oberoende av om de enskilda verksamheterna sker enligt en privaträttslig reglering eller på grundval av administrativa tillstånd (jfr p. 24 i 2006 års dom). - Det bör här framhållas att skatteneutraliteten kan sägas vara ett av de fundament som bär upp den ordning som gäller för mervärdesskatten inom EG (jfr bland annat punkterna 4, 7 och 13 i ingressen till mervärdesskattedirektivet). Med hänsyn till neutralitetsprincipen bör enligt Skatterättsnämndens mening 4 kap. 7 § ML - i överensstämmelse med vad som gäller för motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet - tillämpas så att bestämmelsen i minsta möjliga mån undergräver principen om skatteneutralitet (jfr EG-domstolens uttalande i p. 44 i Isle of Wight-domen). - I linje med det sagda bör frågan om konkurrensnedvridning analyseras utifrån parkeringsverksamheten som sådan, oberoende av de konkurrensförhållanden som råder på en given lokal marknad (jfr p. 46 och 52 i Isle of Wight-domen). Härav får anses följa att bedömningen ska göras utifrån de konkurrensförhållanden som typiskt sett uppkommer mellan dem som tillhandahåller parkeringsplatser mot avgift. Det saknar således i princip betydelse att de faktiska förhållandena varierar vid en jämförelse mellan områden inom en och samma kommun eller mellan olika kommuner. - Mot bakgrund av det sagda måste ställning tas till vilken konkurrens som kan uppstå. Å ena sidan kan anföras följande. Endast en kommun kan tillåta parkering på gatumark (dvs. gator och andra allmänna platser). Tillåtande av parkering på sådan mark sker genom lokala trafikföreskrifter och avgifter tas ut med stöd av särskilda föreskrifter. Avgifterna ska tas ut för att tillgodose trafikmässiga ändamål. För att underlätta för personer med särskilda behov får avgift för dessa bestämmas efter särskilda grunder. Å andra sidan kan anföras följande. Upplåtelse av parkeringsplatser på gatumark är ägnad att ha en direkt påverkan när det gäller upplåtelse av parkeringsplatser på annan mark. Här spelar prissättningen en stor roll. Detta gäller upplåtelser såväl på privat mark som i parkeringshus och det gäller ur både fordonsförarnas och upplåtarnas perspektiv. Sålunda påverkas dels fordonsförarnas val av parkeringsplats, dels därmed efterfrågan och prissättning hos dem som upplåter parkeringsplatser. - Frågan är då om

upplåtelse av gatumark intar en sådan särställning att den så att säga per definition inte kan anses leda till en konkurrensnedvridning enligt 4 kap. 7 § andra stycket ML. Frågan bör besvaras utifrån följande förhållanden. Kommuners tillhandahållande av gatumark för parkering mot avgift är en ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivets mening (jfr artikel 9.1). Därmed ska sådana tillhandahållanden också anses vara yrkesmässig verksamhet enligt vad som avses i 4 kap. 6 § ML. Bestämmelserna i 4 kap. 7 § ML och motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet om att offentligrättsliga organ undantas från mervärdesbeskattning, innebär ett avsteg från huvudregeln om att all ekonomisk verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. - Undantaget för myndighetsutövning i 4 kap. 7 § första stycket ML innebär sålunda även ett avsteg från skatteneutralitetsprincipen. Konkurrensregeln i andra stycket i samma lagrum bör därför inte tolkas restriktivt. Ett motsvarande synsätt kommer till uttryck i Isle of Wight-domen (se p. 60). EG-domstolen har i linje härmed uttalat att området för offentligrättsliga organs skattefrihet skulle otillbörligen utvidgas om konkurrensundantaget skulle begränsas till de fall då det faktiskt föreligger en konkurrensnedvridning. En sådan begränsning skulle nämligen innebära att de offentligrättsliga organen skulle åtnjuta en skattebefrielse, när de endast utsätts för en potentiell konkurrens (p. 61). - Det sagda talar med styrka för att kommunernas tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark mot avgift utövas i konkurrens med andra som upplåter parkeringsplatser mot ersättning. En skattefrihet påverkar nämligen direkt omsättningens storlek hos privata subjekt som tillhandahåller parkeringsplatser. En likartad aspekt är att en befrielse från skattskyldighet därmed även inverkar negativt på näringsidkares vilja och möjligheter att träda in på marknaden för upplåtelse av parkeringsplatser. Även en sådan potentiell konkurrens ska enligt EG-domstolen beaktas (jfr p. 62 och 63 i Isle of Wight-domen). Det förutsätter dock enligt EG-domstolen att den potentiella konkurrensen är verklig och inte endast hypotetisk (p. 64 i Isle of Wight-domen). Att så är fallet framgår av att privata parkeringsrörelser generellt sett riktar sig till samma kundkrets som nyttjar en kommuns tillhandahållande av gatuparkering mot avgift. - Det förhållandet att syftet med kommunernas parkeringsavgifter, åtminstone enligt givna föreskrifter, är att tillgodose trafikmässiga ändamål saknar i princip betydelse i ett EG-rättsligt perspektiv. Avgörande är i stället, liksom på andra områden, den verkliga effekten på konkurrenssituationen. - Sammanfattningsvis finner Skatterättsnämnden att en skattefrihet för gatuparkering som sker mot avgift skulle leda till en snedvridning av konkurrensen. Nästa fråga är då om denna konkurrensnedvridning är betydande i ML:s mening.

Enligt konkurrensbestämmelsen i 4 kap. 7 § andra stycket ML ska beskattning ske om snedvridningen av konkurrensen är betydande. Detta är i överensstämmelse med den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet. Konkurrensbestämmelsen i mervärdesskattedirektivet måste anses ha samma innebörd som motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet (jfr punkt 3 i ingressen till mervärdesskattedirektivet angående det övergripande syftet med detta direktiv i förhållande till det sjätte direktivet). Att så är fallet kommer för övrigt till direkt uttryck i de franska, engelska och tyska versionerna av konkurrensbestämmelsen; i här berörda delar är dessa ordalydelser nämligen oförändrade i förhållande till det sjätte direktivet, något som har redovisats i det föregående. EG-domstolen har i Isle of Wight-domen (p. 79) uttalat att innebörden av konkurrensbestämmelsen är att den faktiska eller potentiella konkurrensnedvridningen ska vara mer än försumbar ("must be more than negligible"). Med andra ord förutsätter en skattebefrielse att den inte leder till någon eller endast försumbar konkurrensnedvridning (p. 78 i domen). Enligt Skatterättsnämndens mening omsätter parkeringsverksamhet i landet så stora belopp och innebär mervärdesskatten en så stor kostnadskomponent att det är tydligt att en skattebefrielse leder till mer än en försumbar konkurrensnedvridning, detta i beaktande av att det stora flertalet av parkeringskunderna är slutkonsumenter. - Vid en helhetsbedömning av omständigheterna i ärendet finner nämnden alltså följande. Stockholms

kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser mot avgift utgör visserligen sådan offentligverksamhet som enligt 4 kap. 7 § första stycket ML inte ska anses som yrkesmässig. Ett undantag från mervärdesbeskattning för sådana parkeringsupplåtelser skulle emellertid leda till sådan betydande snedvridning av konkurrensen som anges i andra stycket i samma paragraf. I följd härav gäller inte det undantag som annars följer av första stycket. Därmed ska förhandsbesked meddelas på så sätt att Stockholms kommun förklaras vara skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av parkeringsplatser på gatumark, dvs. gator och andra allmänna platser, mot avgift.

Ordföranden Svanberg och ledamoten Wingren var med instämmande av nämndens sekreterare von Oelreich skiljaktiga och anförde följande. En av en kommuns viktigaste uppgifter är att anordna en väl fungerande samfärdslinje inom sitt område. Gator och allmänna platser ska ställas i ordning och upplåtas efter hand som bebyggelsen färdigställs. Detta innebär en inskränkning i kommunens rätt att fritt förfoga över marken t.ex. genom att i privaträttslig ordning upplåta den med nyttjanderätt. - För att trafiken ska kunna anordnas på ett ändamålsenligt sätt har kommunerna fått vissa befogenheter. De kan således enligt lagen (1957:259) om rätt för kommun att ta ut avgift för vissa upplåtelser av offentlig plats, m.m. (avgiftslagen) avgiftsbelägga gatuparkeringen. Avgifterna är av offentligverksamhet och får inte tas ut i vinstsyfte utan endast i den mån ett trafikreglerande behov föreligger. Att generellt avgiftsbelägga all parkering inom en kommun får inte ske. - En kommun kan upplåta annan mark än gatumark med nyttjanderätt i privaträttslig ordning, kvartersmark, och kan på sådan mark bedriva parkeringsverksamhet på samma sätt som enskilda på privatägd mark. Parkeringsavgifternas syfte är bl.a. att styra över trafikanterna från gatuparkering till sådana kommunala och enskilda parkeringsanläggningar. - Enligt 4 kap. 6 § ML gäller att en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot ersättning utgör yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte. I 7 § första stycket anges bl.a. att en sådan omsättning dock inte utgör yrkesmässig verksamhet om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning. Nu nämnda stycke gäller inte om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. - Bestämmelserna har sin motsvarighet i artikel 13.1 mervärdesskattedirektivet. Enligt första stycket i denna ska offentligverksamhet inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär t.ex. avgifter. Av andra stycket framgår dock att när de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner ska de anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om de skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer. Motsvarande bestämmelser fanns före den 1 januari 2007 i artikel 4.5 i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). - De verksamheter som omfattas av konkurrensbestämmelsen i artikel 13.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (tidigare artikel 4.5 första stycket andra meningen sjätte direktivet) avser verksamheter som huvudsakligen är av ekonomisk art som ett offentligverksamhet har ålagts att bedriva och där samma verksamhet även kan bedrivas parallellt av privata aktörer. Härigenom tillgodoses principen om skatteneutralitet, som förhindrar att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende, jfr bl.a. EG-domstolens dom i mål C-288/07 angående Isle of Wight Council m.fl. p. 33, p. 36-37 och p. 42. Den konkurrensnedvridning som skattefriheten för offentliga myndigheter enligt artikel 4.5 första stycket andra meningen "skulle leda till" ska enligt domstolen tolkas på så sätt att fråga inte endast är om faktisk konkurrens, utan även potentiell konkurrens, såvitt ("provided that") möjligheten för en privat aktör att träda in på den ifrågakvarnande marknaden är verklig och inte endast hypotetisk (p. 65). Den rent teoretiska möjligheten för en privat aktör att träda in på den relevanta marknaden, vilken inte stöds av några faktiska

omständigheter, objektiva indicier eller av någon marknadsanalys, innebär inte att det kan anses föreligga en potentiell konkurrens (p. 63). Domstolens uttalanden kan ses mot bakgrund av det yttrande från kommissionen som återgetts i domen.' Kommissionen framhöll att det måste krävas att det inte finns några hinder för de privata aktörerna att ta sig in på den marknad som är i fråga för att man ska kunna försäkra sig om att de offentliga organen och de privata aktörerna likställs vad avser konkurrensvillkoren. Följaktligen innefattar enligt kommissionen uttrycket "skulle leda till" potentiell konkurrens och i det hänseendet är det tillräckligt att det finns en reell möjlighet för de privata aktörerna att träda in på nämnda marknad i konkurrens med de berörda offentligt-rättsliga organen (p. 59). - Vi gör följande bedömning. - De verksamheter som skall jämföras ur ett konkurrenssnedridningsperspektiv är verksamheter av i huvudsak ekonomisk art. En kommuns uttag av parkeringsavgifter vid parkering på gatumark, dvs. gator och andra allmänna platser, utgör en integrerad, underordnad del av dess verksamhet att tillgodose en väl fungerande gatutrafik inom kommunen. För denna verksamhet, som omfattar bl.a. upplåtelse av mark för allmän trafik och meddelande av föreskrifter bl.a. om avgifter för att ordna trafiken, gäller inte samma förutsättningar som för en kommuns eller en enskilds ekonomiska verksamhet avseende upplåtelse mot betalning av parkeringsplatser i parkeringshus eller andra anläggningar. - Isle of Wight-målet gällde vissa brittiska myndigheter som i sin egenskap av offentliga myndigheter tillhandahöll sådana parkeringsplatser för sluten parkering ("off-street car parking facilities") som även den privata sektorn tillhandahöll (p. 2, 7 och 23). I förevarande fall avses parkering på gatumark vilken kommunen inte har rätt att upplåta med nyttjanderätt i privaträttslig ordning. När det gäller kvartermark kan kommunen däremot upplåta sådan mark med nyttjanderätt och på den bedriva parkeringsverksamhet på samma sätt som enskilda bedriver sådan verksamhet på privatägd mark. Det fall som var aktuellt i Isle of Wight-målet får närmast anses motsvara sistnämnda situation varvid får förutsättas att kommunen upplåter kvartermarken i sin egenskap av offentlig myndighet. Endast i den situationen uppkommer enligt vår mening frågan om en tillämpning av konkurrensbegränsningsregeln i 4 kap. 7 § andra stycket ML. - Konkurrensklausulen ska nämligen i enlighet med vad EG-domstolen uttalat tolkas på sådant sätt att den även omfattar potentiell konkurrens men bara under förutsättning att det finns en verklig och inte endast en hypotetiskt möjlighet för en privat aktör att träda in på den ifrågavarande marknaden. I förevarande fall finns hinder för privata aktörer att bedriva gatumarksparkering vilket leder till att kommunen och de privata aktörerna inte kan likställas vad avser konkurrensvillkoren. Någon potentiell konkurrens i form av en verklig möjlighet för de privata aktörerna att konkurrera med kommunerna om gatumarksparkeringen finns därmed inte. - Mot bakgrund av det anförda finner vi att konkurrensbestämmelsen i 4 kap. 7 § andra stycket ML inte är tillämplig i ärendet. Den myndighetsutövning som Stockholms kommun utövar genom att ta ut avgifter för parkering på gatumark, dvs. gator och andra allmänna platser, ska därför inte anses utgöra yrkesmässig verksamhet enligt paragrafens första stycke 1. - Vi anser att nämnden hade bort meddela förhandsbesked utifrån det anförda.

Stockholms kommun överklagade förhandsbeskedet och yrkade att mervärdesskatt inte skulle tas ut på gatuparkeringsavgifterna och att Regeringsrätten skulle inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Kommunen åberopade EU-domstolens avgöranden i målen C-446/98 och C-288/07 och anförde bl.a. följande. I Sverige finns ingen konkurrens avseende gatuparkering eftersom ingen privat aktör kan agera på marknaden i fråga. I England, Frankrike och Tyskland tas inte mervärdesskatt ut på gatuparkeringsavgifter.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ansåg inte att det fanns skäl för att begära förhandsavgörande.

Regeringsrätten (2010-01-14, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson,

Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten finner att den gemenskapsrättsliga reglering som aktualiseras i målet redan har tolkats av EU-domstolen, särskilt i målen C-446/98 Fazenda Pública och C-288/07 Isle of Wight Council m.fl. Det är därför obehövt att nu inhämta förhandsavgörande.

Som Regeringsrätten funnit i rättsfallet RÅ 2003 ref. 99 får kommunens gatuparkeringsverksamhet anses ingå som ett led i myndighetsutövning, vilket innebär att verksamheten i princip inte ska anses yrkesmässig enligt 4 kap. 7 § första stycket ML. Ett undantag från denna bestämmelse infördes emellertid den 1 januari 2008 i paragrafens andra stycke. Enligt undantaget gäller inte första stycket om behandlingen av omsättningen som icke yrkesmässig verksamhet skulle leda till betydande snedvridning av konkurrensen. Det är närmast denna konkurrensregel som är föremål för prövning i målet.

Konkurrensregeln har utformats i anslutning till artikel 13.1 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (se prop. 2007/08:25 s. 147 ff.). EU-domstolen har uttalat att konkurrensregeln avser de fall då ett offentligt organ har ålagts att driva en viss verksamhet som huvudsakligen är av ekonomisk art, varvid samma verksamhet även kan bedrivas parallellt av privata aktörer. Syftet med konkurrensregeln är att säkerställa principen om skatteneutralitet, så att liknande och således konkurrerande tjänster inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende. (Se domstolens domar i målen C-288/07, p. 33, 42 och 43 samt C-430/04 Feuerbestattungsverein Halle eV, p. 24.)

Fråga är således om den i målet aktuella och avgiftsbelagda gatuparkeringsverksamheten kan anses likna och konkurrera med den parkeringsverksamhet som såväl kommuner som privata aktörer kan bedriva på tomtmark eller i parkeringshus, och som i de fallen föranleder skattskyldighet till mervärdesskatt. Närmare uppgifter om faktiska konkurrensförhållandena mellan gatuparkeringsverksamheten i Stockholm och annan avgiftsbelagd parkering i kommunen saknas. När det gäller bedömningen av konkurrensförhållandena har EU-domstolen dock uttalat att denna ska ske utifrån den aktuella verksamheten som sådan, utan att denna bedömning avser någon särskild lokal marknad (domen i mål C-288/07, p. 53).

Den parkeringsverksamhet som bedrivs på tomtmark eller i parkeringshus sker utan särskilda begränsningar i fråga om avgifternas storlek. När det gäller gatuparkeringen regleras avgiftsuttaget i 2 § lagen om rätt för kommun att ta ut avgift för vissa upplåtelser av offentlig plats, m.m., som stadgar att avgifter får tas ut i den omfattning som behövs för att ordna trafiken. Gatuparkeringsavgifter avses således vara trafikreglerande, och de ska inte användas i finansieringssyfte. Avgifternas nivå, som bestäms av kommunfullmäktige, kan emellertid avvägas med hänsyn till avgiftsnivån för parkering i parkeringshus och på tomtmark och för att motverka överströmning till gatumarksparkering (jfr prop. 1957:157 s. 44 och 58 f. samt prop. 1984/85:14 s. 13).

Även om jämförelser mellan avgifter och priser saknas i målet står det enligt Regeringsrättens mening klart att det finns ett visst samband mellan den prissättning som sker i den kommunerna förbehållna gatuparkeringsverksamheten och prissättningen i övrig parkeringsverksamhet. Det kan då inte hävdas att det skulle sakna betydelse från konkurrens- och skatteneutralitetssynpunkt om parkeringsverksamhet i allmänhet beläggs med 25 procent mervärdesskatt, medan gatuparkeringsverksamheten inte beskattas. Den konkurrenspåverkan som kan komma att uppstå får antas vara tillräckligt stor för att konkurrensregeln i 4 kap. 7 § andra stycket ML ska tillämpas (jfr EU-domstolens dom i mål C-288/07, p. 79). Skatterättsnämndens beslut ska således fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår yrkandet om att ett förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2009-12-09, föredragande Norling, målnummer 5461-09

Sökord: EG-rätt/Eu-rätt mervärdesskatt; Förhandsbesked skatter mervärdesskatt

Litteratur:
