

<b>Målnummer:</b>	2730-06	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2007-03-06		
<b>Rubrik:</b>	Upplåtelse av uppläggningsplats för båtar utgör mervärdesskattepliktig tjänst. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 3 kap. 2 § och 3 § mervärdesskattelagen (1994:200)</li><li>• Artikel 13 B b rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	EG-domstolens dom i mål C-428/02 ang. Fonden Marselisborg Lystbådehavn, REG 2005 s. I-01527		

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Wahlborgs Marina (bolaget) bl.a. följande. Bolaget, som är ett familjeföretag i båtbranschen, tillhandahåller bl.a. uppläggningsplatser för båtar till privatpersoner. Uppläggningsplatser finns såväl inom- som utomhus. Båtagarna har alltid tillträde till utomhusplatserna, men inomhusplatserna är endast tillgängliga när företagets personal är på plats. Inomhusplatserna används främst i samband med att båtarna är föremål för någon form av service. Föreligger skatteplikt och därmed skattskyldighet för bolagets upplåtelse av båtuppläggningsplatser till privatpersoner?

Skatterättsnämnden (2006-04-06, Wingren, ordförande, Edlund, Alhager, Odéen, Ohlson) yttrade: Förhandsbesked. - Bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt för upplåtelse av båtuppläggningsplatserna. - Motivering. - I 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättningar avseende fastigheter och nyttjanderätter till fastigheter. Undantaget omfattar dock inte enligt 3 § första stycket - bland annat - upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet (punkten 5). Sistnämnda bestämmelse infördes i samband med att basen för mervärdesskatten breddades genom ändringar i lagen (1968:430) om mervärdesskatt den 1 januari 1991 (punkt 8 andra stycket d/ av anvisningarna till 8 §). I förarbetena till bestämmelsen anfördes bl.a. att med upplåtelse av parkeringsplats avsågs upplåtelse av parkeringsplats för fordon på marken eller i byggnad och att utanför mervärdesskatteplikten föll upplåtelse som inte skedde i parkeringsverksamhet. - Bestämmelsen fördes i sak oförändrad in i den nuvarande mervärdesskattelagen, vilken trädde i kraft den 1 juli 1994 (jfr prop. 1993/94:99 s. 149). - I artikel 13 B b sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) i den svenska versionen anges att medlemsstaterna skall undanta "Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för ... uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon" från skatteplikt. - Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna fann att den nu aktuella bestämmelsen i ML överensstämde med regleringen i sjätte mervärdesskattedirektivet och således var EG-konform (SOU 1994:88 s. 110 och 114). Mot bakgrund härav aktualiserades inte någon ändring av bestämmelsen inför Sveriges anslutning till EG (jfr prop. 1994/95:57 s. 94 f.). - EG-domstolen har i det i skriftväxlingen berörda målet C-428/02 ang. Fonden Marselisborg Lystbådehavn (FML), REG 2005 s. I-01527, funnit att direktivbestämmelsen skall tolkas så, att den omfattar upplåtelse för samtliga transportmedel, inbegripet båtar (p. 41-44). - Av handlingarna framgår följande. - Bolaget tillhandahåller bl.a. under vintersäsongen

båtuppläggningsplatser till privatpersoner. Ca 70 procent av platserna finns utomhus medan den återstående delen finns inomhus. I tillhandahållandet ingår också en möjlighet att få tillgång till kallvatten och elektricitet. Inomhusplatserna används främst i samband med att bolaget utför någon form av service på båtarna; förhyraren har härvid tillgång till sin båt när lokalerna är bemannade. - Fråga i ärendet är i första hand om utrymme finns att genom en s.k. EG-konform tolkning anse att bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML omfattar även uppläggning av båtar för vinterförvaring eller om bestämmelsens ordalydelse utgör ett hinder för en sådan tolkning. Vidare uppkommer frågan om bedömningen skall vara densamma för båtuppläggningsplatser utom- och inomhus. - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt EG-rätten är de nationella domstolarna vid tillämpning av nationell rätt skyldiga att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av ett direktivs ordalydelse och syfte så att det resultat som avses med direktivet uppnås och att därmed agera i överensstämmelse med artikel 249 tredje stycket i EG-fördraget, tidigare artikel 189 i Romfördraget, (EG-domstolens dom i mål C-106/89 ang. Marleasing SA, REG 1990 s. I-04135, p. 8). - De i bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML använda begreppen "parkeringsplatser" och "parkeringsverksamhet" har inte definierats. Begreppen har enligt nämndens uppfattning inte en innebörd som är så klar och entydig att, i strid mot sjätte direktivet och EG-domstolens tolkning av detta, från bestämmelsens tillämpningsområde kan undantas upplåtelse av båtuppläggningsplatser. Det finns därför, i motsats till vad bolaget gör gällande, ett utrymme att tolka ML:s bestämmelse på ett sätt som krävs för att det åsyftade resultatet med direktivets motsvarande bestämmelse skall uppnås. Det bör i sammanhanget också observeras att - utan att det enligt normalt språkbruk kan härledas till lydelsen av artikeln i den svenska språkversionen och utan annan motsvarighet i artikeln - föreskrivs samma undantag i punkten 6 för upplåtelse för fartyg av hamnar och för luftfartyg av flygplatser och att detta undantag, som av den svenske lagstiftaren motiverats utifrån andra utgångspunkter, som framgått även har stöd i och ryms inom artikeln enligt EG-domstolens tolkning av den. - Enligt det föregående sagda är det således ytterst sjätte direktivet som avgör om omsättning av de av bolaget upplåtna båtuppläggningsplatserna är skattpliktig eller inte. Mot bakgrund av EG-domstolens bedömning i målet angående FML är omsättningen skattepliktig vilket innebär att bolaget är skattskyldigt för verksamheten. Det saknas skäl att bedöma båtuppläggning utom- respektive inomhus på olika sätt. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i det redovisade synsättet.

Ledamöterna Peterson och Rabe var skiljaktiga och anförde följande. Till skillnad mot majoritetens uppfattning anser vi att upplåtelse av båtuppläggningsplatser inte kan jämföras med skattepliktig upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet enligt vad som anges i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. - De svenska reglerna har sin förebild i sjätte mervärdesskattedirektivet. I fråga om skattepliktig parkeringsverksamhet avsågs dock enligt förarbetena enbart med vad vi med svenskt språkbruk menar vara parkering av motorfordon i en särskild verksamhetsgren. - En tillämpning av legalitetsprincipen gör att det inte går att tolka nationella bestämmelser i strid mot deras ordalydelse oaktat att ett EG-direktiv har en annan innebörd. Skulle man bortse från legalitetsprincipen innebär detta dessutom att man vid en ändrad tillämpning så som Skatteverket nu hävdar skall göras utan sedvanlig svensk lagstiftning åsidosätter grundläggande principer rörande avdragsrätt för gjorda investeringar. Enskilda näringsidkare kan inte heller utan vidare påföra utgående mervärdesskatt på redan avtalade kontraktsförhållanden. Även detta skulle strida mot legalitetsprincipen. - Endast om en näringsidkare på eget initiativ skulle vilja åberopa s.k. direkt effekt anser vi att EG-rätten tar över svensk rätt.

Wahlborgs Marina AB överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, skulle besluta att upplåtelse av uppläggningsplats för båtar var en icke mervärdesskattepliktig tjänst. Bolaget anförde bl.a. följande. Det strider mot den EG-rättsliga förutsebarhetsprincipen

att tolka in upplåtelser som inte språkligt sett kan förenas med ordalydelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML. Dessutom strider det mot den skatterättsliga legalitetsprincipen att tolka in att "upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet" även omfattar uppläggning av båtar. Till stöd för sin talan åberopade bolaget ett utlåtande från professor Björn Westberg.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Genom EG-domstolens dom i målet C-428/02, vilken åberopats av Skatterättsnämnden, har klarlagts att artikel 13 B b första stycket 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) skall tolkas så att uttrycket "uthyrning av parkeringsplatser" omfattar samtliga transportmedel inbegripet båtar. Bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML har av lagstiftaren ansetts vara EG-konform. Att inbegripa båtar i tolkningen av bestämmelsen utgör ett fullt möjligt tolkningsalternativ. Kravet på EG-konform tolkning innebär att det föreligger en skyldighet att välja det tolkningsalternativ som bäst stämmer överens med EG-rätten.

Regeringsrätten (2007-03-06, Billum, Almgren, Kindlund, Hamberg, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2007-02-07, föredragande Krantz, målnummer 2730-06

---

**Sökord:** Förhandsbesked mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt; Mervärdesskatt

**Litteratur:**

---