

Målnummer:	349-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2003-10-24		
Rubrik:	En bostadsrättsförening har ansetts skattskyldig till mervärdesskatt för upplåtelser av parkeringsplatser till utomstående. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	3 kap. 2 § och 3 § femte punkten mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1994 not. 302• EG-domstolens dom i mål C-173/88, Skatteministeriet mot Henriksen, REG 1989 s. 2763		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående skattskyldighet för intäkt från garageuthyrning anförde en bostadsrättsförening bl.a. följande. Föreningen är belägen på Reimersholme och består av 348 lägenheter. Vissa lokaler finns också i föreningen och en del av dessa hyrs ut till bl.a. socialförvaltningen. Föreningen är registrerad för frivillig moms såvitt gäller dessa lokaler. - I samband med att området byggdes lät föreningen också uppföra erforderligt garage som var en förutsättning för att få uppföra bostadshuset. I garaget finns 334 platser. I första hand är det boende i den egna föreningen som kommer i fråga som hyresgäst och först i andra hand hyrs platserna ut till externa hyresgäster. På Reimersholme finns det huvudsakligen bostadsrättslägenheter. I praktiken har det visat sig att ca 140 garagehyresgäster är boende i föreningen och övriga platser är uthyrda till externa hyresgäster. Merparten av dessa är boende i andra bostadsrättsföreningar på ön. Enligt de hyresavtal som träffats tar föreningen inte ut någon mervärdesskatt. Bostadsrättsföreningens uppfattning är att föreningen inte bedriver parkeringsverksamhet. Föreningens huvudsakliga syfte är att bedriva fastighetsförvaltning. Föreningens uppfattning är således att uthyrningen av samtliga platser är fri från mervärdesskatt. - Föreningen önskar erhålla besked i denna fråga.

Skatterättsnämnden (2001-12-19, Nyström, Ohlson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked - Föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt för upplåtelser av parkeringsplatser i garaget till bostadshuset till andra än innehavare av bostadsrätt i föreningen. - Motivering - Ansökningen avser, som den får förstås, frågan om föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt för upplåtelser av parkeringsplatser till andra än innehavare av bostadsrätt i föreningen. - 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). - Beskattningen av sådana upplåtelser 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 upplåtelser som inte skedde i parkeringsverksamhet. Därmed, anfördes det vidare, blev upplåtelser i samband med t.ex. bostadsuthyrning skattefria och vidare, att detsamma gällde i allmänhet om arbetsgivares upplåtelse åt anställda (jfr prop. 1989/90:111 s. 197). - Bestämmelsen fördes i sak oförändrad in i ML, vilken trädde i kraft den 1 juli 1994 (jfr prop. 1993/94:99 s. 149). - Bestämmelsen

kvarstod i oförändrad lydelse då Sverige blev anslutet till EG. - I det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) i artikel 13 B b) anges att medlemsstaterna skall undanta från skatteplikt "Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för ... uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon". - EG-domstolen har i åtskilliga domar understrukit att bestämmelser om undantag från skatteplikt i mervärdesskattehänseende skall tolkas restriktivt. Detta gäller däremot inte undantag från sådana regler som medger skattefrihet. Dyliga undantag innebär att de generella reglerna om skatteplikt gäller, dvs. att alla tillhandahållanden mot ersättning som inte uttryckligen är undantagna från skatteplikt är skattepliktiga. - EG-domstolen har i målet C-173/88 (Skatteministeriet mot Morten Henriksen) närmare utvecklat innebörden av den ovan nämnda artikeln i sjätte mervärdesskattedirektivet. Med utgångspunkt i den engelska versionen av domen uttalas följande angående innebörden av den nyss återgivna direktivbestämmelsen: Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon kan inte exkluderas från skattefriheten i de fall denna uthyrning har nära anknytning till uthyrningen av fast egendom som skall användas för något annat ändamål, såsom bostads- eller affärsfastigheter, som i sig är undantaget från skatteplikt, så att de båda upplåtelseerna utgör ("constitute") en enda ekonomisk transaktion (punkten 15). Detta är fallet, å ena sidan ("on the one hand"), om parkeringsplatsen och den fasta egendomen som skall användas för annat ändamål, ingår i ett enda fastighetskomplex ("are part of a single complex"), och, å andra sidan ("on the other"), om båda upplåtelseerna görs till hyresgästen av samme hyresvärd (punkten 16). Av den engelska versionens ordalydelse framgår inte helt klart om båda de två sistnämnda förutsättningarna - dvs. att parkeringsplatsen och fastigheten skall ingå i ett enda fastighetskomplex och att upplåtelseerna görs till hyresgästen av en och samme hyresvärd - skall vara uppfyllda för att undantaget från skattefrihet avseende fast egendom skall gälla eller om det är tillräckligt att en av förutsättningarna är för handen. I såväl den tyska som den danska versionen anges emellertid klart att båda förutsättningarna skall vara uppfyllda. Att så måste vara fallet följer även av att en annan ordning inte skulle kunna ge en ändamålsenlig beskattningssituation. - Inför Sveriges anslutning till EG tillsattes Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna. Utredningen hade till uppdrag att lämna förslag till den anpassning av bl.a. mervärdesskatten som behövdes vid ett svenskt medlemskap i EG. Utredningen lämnade sådana förslag i sitt slutbetänkande Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88). Utredningen prövade den svenska bestämmelsen om skatteplikt för parkeringsupplåtelse. Prövningen gjordes mot bakgrund av det ovan redovisade rättsfallet. Utredningen fann att ifrågavarande bestämmelse och vissa andra angivna bestämmelser i ML "överensstämmer med artikel 13 B b punkterna ... 2 ... och är således EG-konforma" (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). - Mot bakgrund av det ovan anförda gör Skatterättsnämnden följande bedömning. - De rättstillämpande myndigheterna i EG har en långtgående skyldighet att lojalt tillämpa de nationella bestämmelserna i ljuset av EG-rätten. Med hänsyn härtill och då det inte kan anses föreligga något hinder mot att tillämpa den i ärendet aktuella bestämmelsen i överensstämmelse med det sjätte mervärdesskattedirektivet, finner nämnden att så skall ske. - Med denna utgångspunkt gör Skatterättsnämnden följande överväganden. - De nyttjanderättsupplåtelse som är föremål för nämndens prövning sker till utomstående personer, dvs. andra personer än de till vilka fastigheten upplåtes för bostads- eller affärsändamål. Upplåtelseerna är därmed inte undantagna från skatteplikt. - Frågan är i stället om upplåtelseerna skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet enligt bestämmelserna i 4 kap. ML. - I garaget finns sammanlagt 334 parkeringsplatser. Av dessa hyrs ca 140 ut till bostadsrättsinnehavare i föreningen och resten, således ca 200, till utomstående. Detta motsvarar ca 60 procent av samtliga parkeringsplatser. Intäkterna av uthyrningen för samtliga 334 garageplatser uppgick år 1999 till ca 2,2 milj. kr. Mot bakgrund härav finner nämnden att upplåtelseerna till utomstående får anses vara en från fastighetsförvaltningen avskild yrkesmässig verksamhet. - På nu anförda skäl

skall upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående mot ersättning anses medföra skattskyldighet.

Ledamöterna Wingren, ordförande, och Peterson var skiljaktiga och anförde följande. I 3 kap. 2 § ML undantas från skatteplikt omsättningar avseende fastigheter och nyttjanderätter till fastigheter. Undantaget omfattar enligt 3 § första stycket dock inte - bland annat - upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet (punkten 5). - I det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) i artikel 13 B med rubriken Övriga undantag från skatteplikt anges under punkten b) 2. "[u]tbyggnad och uthyrning av fast egendom dock icke för uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon". Den ovan nämnda bestämmelsen om upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet är en anpassning till direktivbestämmelsen och infördes ursprungligen i den numera upphävda lagen (1968:340) om mervärdesskatt, GML, varifrån den med oförändrad lydelse - bortsett från att ordet parkeringsplats getts pluralform - överförts till ML. - Lagstiftningen grundade sig på ett förslag av Kommittén för indirekta skatter, Reformerad mervärdesskatt m.m. (SOU 1989:35). Kommittén hade föreslagit att i 8 § 14 GML skulle införas en bestämmelse av följande lydelse (a. SOU Del II s. 15 f.) : "Från skatteplikt undantas annan upplåtelse av fastighet än sådan av vilken intäkten är hänförlig till förvärvskällan rörelse enligt kommunalskattelagen (1928:370)". Kommittén anförde i motiveringen till sitt förslag bl.a. följande (a. SOU Del I s. 166; jfr a.a. s. 115). - Ovan har behandlats tjänster med anknytning till användandet av fastigheter. Såvitt avser uthyrning av bostäder och annat yrkesmässigt tillhandahållande av boende finner kommittén att en skatteplikt skulle medföra alltför stor kostnadsbelastning på boendet. Däremot bör skatteplikten utsträckas till att avse all upplåtelse av fastighet av vilken intäkten är hänförlig till förvärvskällan rörelse enligt kommunalskattelagen. Det innebär att skatteplikten kommer att omfatta bl.a. uthyrning av parkeringsplats i parkeringsrörelse, uthyrning av förvaringsboxar, uthyrning av båtplatser i hamnverksamhet samt yrkesmässig campingverksamhet. Förslaget är konformt med EG:s sjätte direktiv. - Bestämmelsen erhöll sin slutliga utformning i regeringens proposition till riksdagen införad i punkt 8 andra stycket d) av anvisningarna till 8 § GML. Föredragande statsrådet anförde i den allmänna motiveringen följande (prop. 1989/90:111 s. 89). - ... Kommittén har därför föreslagit att sådan upplåtelse av fastighet varav inkomsten är att hänföra till annat inkomstslag än rörelse enligt kommunalskattelagen skall undantas från skatteplikt. Upplåtelse av fastighet som redovisas i inkomstslaget rörelse skulle enligt kommittén däremot medföra skattskyldighet. - Kommittén har som utgångspunkt för sitt förslag haft den indelning i inkomstslag som görs i kommunalskattelagen. Genom det förslag som framlagts av utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) i fråga om att föra samman de nuvarande inkomstslagen inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse till ett inkomstslag har förutsättningarna för den av kommittén föreslagna tekniken för gränsdragningen mellan skattefri och skattepliktig upplåtelse av fastighet ändrats. - Jag delar kommitténs uppfattning att uthyrning av fastighet, vare sig fråga är om uthyrning för bostadsändamål eller uthyrning av lokaler, bör undantas från skatteplikt. Enligt min uppfattning finns dock skäl för att skatteplikt i vissa fall skall föreligga. Undantaget bör således inte omfatta rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Sådan verksamhet är redan nu skattepliktig genom särskilt stadgande. Skattefriheten bör inte heller omfatta upplåtelse av campingplats eller liknande i campingverksamhet, upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsrörelse, upplåtelse av byggnad eller mark för djur eller upplåtelse av förvaringsbox. - I specialmotiveringen anfördes följande (a. prop. s. 197). - I anvisningspunktens andra stycke d undantas från skattefrihet upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet. Med upplåtelse av parkeringsplats avses här upplåtelse av parkeringsplats för fordon på marken eller i byggnad. Skatteplikten omfattar givetvis även parkeringsverksamhet som kommun eller statlig myndighet bedriver i former jämförbara med näringsverksamhet (jfr den föreslagna lydelsen av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 2 §). Utanför skatteplikten faller sådana upplåtelse som inte sker i parkeringsverksamhet.

Därmed blir t.ex. upplåtelse i samband med t.ex. bostadsuthyrning skattefria. Detsamma gäller i allmänhet arbetsgivares upplåtelse åt anställda. - De nu aktuella bestämmelserna i GML överfördes till ML med, som ovan nämnts, en viss i sak betydelselös justering utan annan kommentar än den att bestämmelserna i [G]ML överensstämde i sak med de föreslagna paragraferna (jfr prop. 1993/94:99 s. 149). - Mot bakgrund av det ovan anförda gör vi följande bedömning. - Vid den aktuella bestämmelsens tillkomst synes utgångspunkten för avgränsningen av det skattepliktiga området ha varit att parkeringsverksamheten hänförs till rörelse enligt kommunalskattelagen i dess intill den 1 januari 1991 gällande lydelse samt med sådan rörelse jämförlig verksamhet. Genom en sammanslagning av inkomstslagen jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse till begreppet näringsverksamhet i kommunalskattelagen från och med nämnda tidpunkt saknades emellertid lagtekniskt förutsättningar för att låta denna avgränsning komma till uttryck i lagtexten. I stället infördes det särskilda stadgandet att skattefriheten inte omfattade upplåtelse av parkeringsplats i parkeringsverksamhet, varvid det mot bakgrund av ovan redovisade förarbetsuttalanden saknas anledning att anta att någon avsikt förelåg att i sak ge begreppet parkeringsverksamhet en annan innebörd än begreppet parkeringsrörelse på det sätt sådan rörelse skulle anses föreligga enligt vad som gällde enligt kommunalskattelagen vid lagstiftningens tillkomst och således inte fastighetsförvaltning. - Med rörelse har vid tillämpningen av kommunalskattelagen avsetts verksamhet som bedrivs självständigt, yrkesmässigt (regelbundet) och med förvärvssyfte. Dessa kriterier har emellertid inte gått att använda för att avgränsa rörelse från uthyrning av fastighet eftersom sådan uthyrning normalt uppfyller dessa kriterier och i sig varit ett särskilt slags rörelse. Det avgörande gränsdragningskriteriet är i stället vad som hyrts ut. Till annan fastighet har då hänförs hyra eller ersättning för fastighet eller del därav som upplåtits till annan medan däremot t.ex. yrkesmässig uthyrning av lös egendom hänförs till rörelse. Vissa verksamheter, som vid uthyrning av bostäder hyresvärden kan tillhandahålla hyresgästerna mot särskild ersättning kan i och för sig teoretiskt hänföras till en särskild förvärvskälla avseende rörelse, t.ex. tillåtelse att använda tvättstugor eller bastuanläggningar. Emellertid får dessa verksamheter typiskt sett anses vara en naturlig del av de till boendet hänförliga funktionerna och således en del av upplåtelsen av fastigheten. Till sådan verksamhet kan också hänföras upplåtelse i fastigheten mot särskild avgift av parkeringsplatser till de boende. - Bostadsrättsföreningen upplåter i sina fastigheter på Reimersholme i Stockholm 348 lägenheter med bostadsrätt. Under bostadshuset finns ett garage med 334 parkeringsplatser. Av dessa platser är ca 140 uthyrda till bostadsrättsinnehavare i föreningens fastigheter och övriga platser uthyrda till andra. - Av de ovan redovisade skattereglerna får anses framgå att den uthyrning av platser till dem som innehar bostadsrätt i föreningen, även om det sker mot särskild avgift, är att hänföra till en verksamhet som har en nära funktion till boendet och som därför är hänförlig till förvaltningen av bostadshuset. Hyrorna för parkeringsplatserna i denna verksamhet är i enlighet med det ovan anförda inte att hänföra till omsättningar i parkeringsverksamhet. Omsättningarna är därför inte skattepliktiga. - Vad föreningens fråga gäller är emellertid hur uthyrningen av parkeringsplatser till personer som inte samtidigt är boende i föreningens fastigheter skall bedömas. - Av ansökningen framgår att en förutsättning för att få uppföra bostadshuset var att föreningen också uppförde ett erforderligt garage. Det har inte närmare angetts vad som avses med erforderligt garage men med hänsyn till det uppgivna förhållandet mellan antalet bostadsrättslägenheter och antalet garageplatser får det antas att garagets storlek beräknades efter en ungefärlig uppskattning av de blivande bostadsrättsinnehavarnas efterfrågan på parkeringsplatser. Det ligger i sakens natur att denna efterfrågan kan fluktuera på grund av flera faktorer, som inte alltid kan förutses. I ansökningen har också uppgivits att det i första hand är de boende i den egna föreningen som kommer i fråga för en parkeringsplats och först i andra hand utomstående personer. - En bostadsrättsförenings ändamål är att i föreningens hus upplåta lägenheter med bostadsrätt. Emellertid är det inget som hindrar föreningen att bedriva annan verksamhet, t.ex. rörelse

genom en serveringsverksamhet eller en verksamhet med ändamål att tillhandahålla tillfällig möblerad bostad (hotell- och pensionat), dock med risk för att föreningen - om verksamheten blir av viss omfattning - förlorar sin kooperativa karaktär. Föreningen kan således också i och för sig bedriva en parkeringsrörelse. För att en sådan rörelse skall anses föreligga får emellertid fordras att verksamheten går ut på att mot avgift tillhandahålla parkeringsplatser som inrättats i föreningens fastighet utöver dem som inrättas för att skapa goda boendeförhållanden för bostadsrättshavarna. Är så inte fallet får uthyrningen av parkeringsplatserna - om de i det enskilda fallet inte kan hyras ut till bostadsrättshavare på grund av låg efterfrågan - anses ske för att undvika eller minska förlust till följd av uteblivna avgiftsintäkter, som beaktats i föreningens ekonomiska plan. Uthyrningen får därmed anses omfattad av förvaltningen av föreningens bostadshus och ingår då inte i en särskild förvärvskälla avseende rörelse. En sådan situation får anses föreligga i detta ärende. - Med hänsyn till det ovan anförda och då en sådan tolkning av ML enligt vår mening inte kan anses oförenlig med bestämmelserna i det sjätte direktivet, skall föreningens tillhandahållanden av parkeringsplatser inte anses utgöra skattepliktiga omsättningar. Vi anser att förhandsbesked hade bort meddelas i enlighet härmed.

Föreningen överklagade och yrkade att föreningens tillhandahållande av parkeringsplatser till utomstående inte skulle anses utgöra skattepliktiga omsättningar. Föreningen anförde bl.a. följande. Av den senaste verksamhetsberättelsen kan utläsas att föreningens intäkter för parkeringsplatserna utgör en mycket liten del av föreningens totala intäkter. För perioden april-juni 2002 hyrs 211 av 334 platser ut till boende i föreningen och två platser är outhyrda. Uthyrningen är således väsentligt förändrad i förhållande till tidigare lämnade uppgifter.

Riksskatteverket hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten (2003-10-24, Sandström, Hulgaard, Melin, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden av frågan om föreningens upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående utgör sådan parkeringsverksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 5 ML och som inte är undantagen från skatteplikt. De nya uppgifter som föreningen lämnat i Regeringsrätten föranleder inte någon annan bedömning. Upplåtelseerna avser en näringsfastighet och är således yrkesmässig (4 kap. 1 § ML, jfr RÅ 1994 not. 302).

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2003-10-01, föredragande Haggren, målnummer 349-2002

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1989/90:111 s. 197
