

Ref 5

Ett bolags tillhandahållande av s.k. co-locationtjänster i ett datacenter har ansetts skattepliktigt. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 1 och 2 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), artikel 135.1 I i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 februari 2021 följande dom (mål nr 5829-19).

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. Interxion Sverige AB driver flera datacenter och tillhandahåller ”interconnected co-location” och ”co-located digital marketplace”. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta hur tillhandahållandet ska behandlas mervärdesskattemässigt. I ansökan anges följande.

4. I bolagets tjänster ingår konnektivitet (högpresterande förbindelsemöjligheter), flexibel kapacitet (möjlighet för kunderna att anpassa storleken på sin it-infrastruktur och sina nätverkstjänster efter behov och efterfrågan) och tillgång till tjänster direkt i datacentret (t.ex. anslutningar till molntjänster).

5. För att få tillgång till tjänsterna krävs att kunderna har sin it-utrustning i data-centret. Kunderna har en exklusiv rätt att disponera ett visst utrymme, såsom ett låsbart s.k. rack, en låsbar bur eller ett helt rum.

6. Tillhandahållandet av tjänsterna kräver säker leverans av el och kyla. För att säkerställa detta har bolaget byggt upp en omfattande infrastruktur. Närmare 60 procent av ytan i en anläggning består av den utrustning som krävs för att leverera el och kyla samt konnektivitet.

7. Avtalstiden är minst tre år. Faktureringen sker på grundval av konnektiviteten (antalet fysiska anslutningar till anläggningens ”meet me-rum” där kopplingarna görs), kapaciteten (kontrakterade och förbrukade kWh) och utrymmet för rack (beräknat på ett

genomsnitt av den yta som ett rack tar i anspråk). Detta ”meet me-
rum” sköts av bolaget och endast bolagets personal har tillgång till
det. Bolaget erbjuder även vissa tilläggstjänster som innebär att
bolaget åtar sig att installera och övervaka kundens utrustning, men
sådana avtal ingås och faktureras separat.

8. Bolaget frågade om tillhandahållandet av konnektivitet,
kapacitet och utrymme i sin helhet omfattas av skatteplikt. Om så
inte bedömdes vara fallet, ville bolaget få veta om svaret skulle bli
annorlunda om kunderna inte har rätt till en klart avgränsad yta som
disponeras med ensamrätt.

9. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet främst känne-
tecknas av att kunden får tillgång till konnektivitet. Mot bakgrund
av att samtliga delar av tillhandahållandet är nödvändiga för att
uppnå detta specifika syfte och att värdet av själva nyttjandet av
fastigheten utgör en mindre del av den avtalade ersättningen
bedömde Skatterättsnämnden att bolagets tillhandahållande i sin
helhet omfattas av skatteplikt.

Yrkanden m.m.

10. *Skatteverket* yrkar i första hand att Högsta förvaltnings-
domstolen ska ändra förhandsbeskedet och besluta att bolagets
tillhandahållande i sin helhet ska omfattas av undantaget från
skatteplikt för uthyrning av fastighet. I andra hand yrkar Skatte-
verket att tillhandahållandet ska anses avse flera separata tillhanda-
hållanden, varav nyttjanderätt till fastighet och tjänster som kan
underordnas nyttjanderätten omfattas av undantag från skatteplikt.

11. *Interxion Sverige AB* anser att förhandsbeskedet ska
fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

12. Frågan i målet är om tillhandahållande av konnektivitet,
kapacitet och utrymme i ett datacenter ska undantas från skatteplikt
såsom upplåtelse av fastighet.

Rättslig reglering m.m.

13. Omsättning av varor och tjänster är enligt 3 kap. 1 § mervärdes-
skattelagen (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. Undantaget
omfattar enligt 2 § andra stycket också underordnade tillhanda-
hållanden, exempelvis upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten,
elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och

tv-sändningar, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.

14. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen motsvaras av artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), där det föreskrivs att bl.a. uthyrning av fast egendom ska undantas från skatteplikt. Bestämmelsen i 2 § andra stycket saknar motsvarighet i direktivet. Bestämmelsen i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av EU-domstolens praxis om hur transaktioner som består av flera delar ska hanteras mervärdesskattemässigt (HFD 2019 ref. 54, punkt 12).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Ett eller flera tillhandahållanden

15. 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).

16. 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).

17. 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

18. EU-domstolen har definierat begreppet uthyrning av fast egendom i artikel 135.1 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 (Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 18). 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.)

19. 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 (Sequeira Mesquita, punkterna 19 och 21).

20. 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, punkt 25).

Bedömningen i detta fall

21. Såväl Skatterättsnämnden som parterna anser att det är fråga om ett enda tillhandahållande. Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning och övergår därför till att pröva om tillhandahållandet är undantaget från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.

22. Högsta förvaltningsdomstolen har i två tidigare avgöranden ansett att ett tillhandahållande av en tjänst som innebär att en kund får tillgång till ett avgränsat och särskilt anpassat utrymme i en datorhall för att förvara sin serverutrustning omfattas av undantaget från skatteplikt för uthyrning av fastighet enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen. I tillhandahållandena ingick leverans av el och kyla, tillgång till serverrack och kommunikationsnät samt viss övervakning av anläggningen (RÅ 2008 not. 48 och HFD 2016 ref. 75).

23. I ett nyligen meddelat avgörande har EU-domstolen uttalat att datacentertjänster, där tjänsteleverantören ställer apparatskåp i ett datacenter till sina kunders förfogande i syfte att de ska installera sina servrar i dem, och där tjänsteleverantören tillhandahåller kunderna varor och underordnade tjänster, såsom elektricitet och olika tjänster för att säkerställa att dessa servrar används under optimala förhållanden, inte utgör sådan uthyrning av fast egendom som omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet. Detta gäller under förutsättning dels att leverantören inte passivt ställer en yta eller en plats till sina kunders förfogande på så sätt att de garanteras en rätt att ta den i besittning som om de var ägare till den, dels att apparatskåpen inte ingår som en integrerad del av den byggnad som de är installerade i och inte heller är varaktigt installerade i den (Veronsaajien oikeudenvaikeus, C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 49).

24. I det nu aktuella fallet åtar sig bolaget att tillhandahålla högt specialiserade co-locationtjänster. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får det som kunderna huvudsakligen efterfrågar anses vara tillgången till konnektivitet och den exklusiva rätten att

disponera ett visst utrymme i datacentret får anses vara av underordnad betydelse.

25. Bolagets tillhandahållande är därmed skattepliktigt och förhandsbeskedet ska således fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Baran* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Skatterättsnämnden (2019-10-16, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd*):

Förhandsbesked

Fråga 1: Det tillhandahållande som frågan avser omfattas i sin helhet av skatteplikt.

Skatterättsnämndens bedömning

Interxion Sverige AB (Bolaget) tillhandahåller en sammansatt tjänst i form av s.k. co-location, vilken innefattar delar som benämns interconnected co-location respektive co-located digital marketplace.

En del av det nu aktuella tillhandahållandet motsvarar i många avseenden den typ av tjänst som var föremål för HFD:s bedömning i RÅ 2008 not. 48 och HFD 2016 ref. 75, där HFD fann att co-locationstjänsten utgjorde uthyrning av fast egendom.

Utöver tillhandahållandet av rack för kundernas utrustning i ett datacenter samt för utrymmet nödvändig elektricitet, kyla och säkerhet m.m., framgår emellertid av ansökan att Bolagets tillhandahållande även innefattar element som gör den mer specialiserad. Ett element är den höga graden av konnektivitet, som möjliggör anslutning till så många användare och datakällor som möjligt både vad gäller hastighet, kapacitet och antal operatörstjänster samt anläggningens placering med anledning av det. Ett annat element är Bolagets närvaro i anläggningen som bl.a. syftar till att ombesörja att kunderna får tillgång till cross-connects, som är en specifik koppling mellan en kund och en extern tjänst. Dessa cross-connects hanteras av Bolagets personal och går genom datacentrets meet-me rum, den centrala plats inom anläggningen där samtliga kunder kopplar upp sig mot omvärlden, vilken också sköts av Bolaget. Genom en stor mängd konnektivitet och strategiska tjänster möjliggörs därutöver att anläggningen blir en plats där kundgemenskaper skapas och digitala transaktioner och affärer kan göras direkt i datacentret (co-located digital marketplace). Bolaget har också uppgett att leverantörer av co-location av det slag som varit uppe till bedömning i HFD är kunder hos Bolaget.

Frågan är om uthyrning av fast egendom utgör det huvudsakliga inslaget i Bolagets tillhandahållande som i sådant fall ska undantas från skatteplikt, eller om tillhandahållandet domineras av andra tjänster, vilket i så fall medför att fråga blir om en skattepliktig omsättning av tjänst.

Av EU-domstolens praxis framgår att hyrestiden är en betydelsefull omständighet för att skilja uthyrning av fast egendom, som är en förhållandevis passiv verksamhet som har samband med att en viss tid förflyter och som inte skapar något betydande mervärde, från aktiviteter av industriellt eller kommersiellt slag.

Mot bakgrund bland annat av att Bolaget agerar genom att på anläggningen tillhandahålla olika tjänster för att upprätthålla en hög grad av konnektivitet, möjliggöra kundernas kommunikation med omvärlden samt att digitala transaktioner och affärer kan göras direkt i datacentret, framstår den del av tillhandahållandet som avser plats i rack för kundens utrustning endast som ett medel för kunden att kunna åtnjuta övriga delar av tillhandahållandet.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att Bolagets tillhandahållande kännetecknas främst av att kunden får tillgång till konnektivitet. Med beaktande av att samtliga delar av tillhandahållandet är nödvändiga för att uppnå detta specifika syfte och att värdet av själva nyttjandet av fastigheten utgör en mindre del av den avtalade ersättningen ska Bolagets tillhandahållande, i sin helhet, kvalificeras som en skattepliktig omsättning av tjänst.

Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller fråga 2.