

HFD 2016 ref. 75

Upplåtelse av s.k. serverrack i en datorhall har ansetts utgöra uthyrning av fast egendom. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 15 november 2016 följande dom (mål nr 3107-16).

Bakgrund

SunGard Availability Services (Nordic) AB tillhandahåller en tjänst som innebär att en kund, mot ersättning, får tillgång till ett utrymme i ett skåp (serverrack) i en datorhall för att där förvara och ha i drift en egen serverutrustning. Kunden har tillträde till anläggningen med egen inpasseringsbricka. Skåpen omges av särskilda golv-, tak- och väggpaneler med kanaler för kylledning- ar, elledning- och ledningar för kommunikation. Datorhallen är utrustad med kameraövervakning samt brand-, inbrotts-, fukt- och driftslarm. Tjänsten innefattar, förutom tillgång till serverrack och kommunikationsnät, även kyla, ström samt säkerhetsskydd. Kunden har genom tjänsten möjlighet att när som helst komma åt den information som finns lagrad på den egna servern.

Avtalstiden är tre år och förlängs med en period om två år om avtalet inte sägs upp. Av exempel på prissättning framgår att ersättning för kyleffekt, elförbrukning och anslutning till kommunikationsnät kan uppgå till ca 80 procent av den totala ersättningen.

Upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200). Mot denna bakgrund ville bolaget i ansökan om förhandsbesked få klarlagt om dess tillhandahållande omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen.

Skatterättsnämnden fann att tillhandahållandet i sin helhet skulle omfattas av skatteplikt. Som motivering angav nämnden bl.a. följande. Det nu aktuella tillhandahållandet är i många delar av samma typ som var föremål för bedömning i RÅ 2008 not. 48. Bolagets tjänst innefattar dock flera element som ska säkerställa såväl driftsäkerhet som säkerhet kring kundernas tillgång till sin IT-utrustning och som är nödvändiga för att serverracket ska kunna utnyttjas på åsyftat sätt. Mot denna bakgrund och mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, punkterna 28, 29, 34 och 39, domineras bolagets tillhandahållande inte av en rätt för kunden att under avtalad tids-

period och mot ersättning ta en del av en fastighet i besittning, vilket skulle känneteckna det som ett hyresavtal. I stället kännetecknas tillhandahållandet av att kunden får tillgång till säker serverdrift. Med beaktande av att samtliga delar av tillhandahållandet är nödvändiga för att uppnå detta specifika syfte och att värdet av själva nyttjandet av fastigheten endast utgör ca 20 procent av den avtalade ersättningen ska tillhandahållandet, i sin helhet, kvalificeras som en skattepliktig omsättning av tjänst.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av förhandsbeskedet, ska besluta att omsättningen i sin helhet utgör upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet och omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen. I andra hand yrkar Skatteverket att omsättningen ska anses omfatta flera separata tillhandahållanden varav nyttjanderätten till fastigheten är ett av tillhandahållandena. Skatteverket anför bl.a. följande.

Tillhandahållandet uppvisar grundläggande kännetecken för att bedömas som upplåtelse av nyttjanderätt till fast egendom. Vid sådan upplåtelse ingår som regel vissa moment såsom värme, elektricitet och utrustning för säkerhet. Dessa anses normalt utgöra underordnade led vid uthyrning av fast egendom. EU-domstolens dom i målet *Luc Varenne* påverkar inte denna bedömning.

Bolaget motsätter sig bifall till Skatteverkets yrkande och anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet. Bolaget vidhåller sin uppfattning att tillhandahållandet inte kan delas upp, utan att det ska bedömas som en enda skattepliktig tjänst. Bolaget anför bl.a. följande.

Det som kunden efterfrågar är en anläggning som genom sin särskilda utformning garanterar avbrottsfri elektricitet, kyla, övervakning och kommunikation. Även om det finns ett moment av uthyrning av fast egendom i bolagets tjänst motsvarar värdet på det momentet endast ca 20 procent av kostnaderna för hela tjänsten.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om upplåtelse, mot ersättning, av serverrack i en datorhall omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen när upplåtaren samtidigt tillhandahåller elektricitet, kyla och tillgång till kommunikationsnät samt säkerhetsskydd.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen är omsättning av varor och tjänster skattepliktig om inget annat anges i kapitlet.

Av 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen framgår att upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter är undantagna från skatteplikt. Enligt andra stycket omfattar undantaget också upplåtarens tillhandahållande av bl.a. gas, vatten, elektricitet och värme om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten.

Bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen genomför artikel 135.1 1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) som från skatteplikt undantar utarrendering och uthyrning av fast egendom.

Uttrycket ”uthyrning av fast egendom” är ett självständigt unionsrättsligt begrepp och ska tolkas oberoende av den civilrättsliga lagstiftningen i medlemsstaterna (EU-domstolens dom i målet *Leichenich*, C-532/11, EU:C:2012:720, punkt 17 och där angiven praxis). Uthyrning av fast egendom kännetecknas av att någon erhåller rätt att under viss tidsperiod och mot ersättning ta en fastighet i besittning som om vederbörande vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt. Vid bedömningen av om ett visst avtal har den innebörden ska transaktionens samtliga kännetecken och de omständigheter under vilka transaktionen sker beaktas. Det avgörande är transaktionens objektiva natur, oberoende av hur parterna kvalificerat densamma (*Luc Varenne*, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett tidigare avgörande bedömt att tjänster av liknande slag som de nu aktuella utgjorde uthyrning av fast egendom (RÅ 2008 not. 48). Bolagets tillhandahållande skiljer sig varken till omfattning eller till karaktär på ett avgörande sätt från det som då prövades. Det saknas därmed skäl att med hänsyn till nu aktuella tjänsters egenskaper göra en annan bedömning än den som Högsta förvaltningsdomstolen tidigare gjort.

Bolaget har emellertid gjort gällande att senare praxis från EU-domstolen visar att det synsätt som kommit till uttryck i RÅ 2008 not. 48 är överspelat och har till stöd för detta åberopat EU-domstolens dom i målet *Luc Varenne*. Även Skatterättsnämnden har som stöd för sitt avgörande hänvisat till den domen. Frågan är således om *Luc Varenne*-domen kan anses ha inneburit en förändring av rättsläget som kan få betydelse vid bedömningen av nu aktuellt tillhandahållande.

Luc Varenne gällde frågan om upplåtelse av en fotbollsstadion med en hyrestid om högst 18 dagar under en säsong utgjorde ut-

hyrning av fast egendom i mervärdesskattedirektivets mening. Upplåtaren hade rätt att när som helst få tillträde till anläggningarna och att kontrollera tillträdet till dem. Avtalet innefattade även förvaltning, underhåll och städning. För tillhandahållandet utgick en schablonersättning om 1 750 euro per dag, varav 20 procent förutsattes motsvara rätten till tillträde till fotbollsplanen.

Domstolen konstaterade först att rätten till tillträde till anläggningarna och rätten att kontrollera tillträdet innebar att upplåtaren genom ett vaktmästeri alltid var närvarande i anläggningarna och att upplåtarens roll därigenom var mer aktiv än vad som är brukligt vid fastighetsuthyrning. Domstolen ansåg vidare att det var uppenbart att de flesta av tjänsterna avseende förvaltning, underhåll och städning var nödvändiga för att anläggningarna skulle kunna nyttjas på åsyftat sätt, dvs. för idrottsevenemang och närmare bestämt fotbollsmatcher i enlighet med gällande bestämmelser. Anläggningarna hade således med hjälp av de erbjudna tjänsterna upplåtits i ett sådant skick att de kunde utnyttjas på ett avtalsenligt sätt. Det utmärkande för transaktionen var därför tillhandahållandet av tillträde till idrottsanläggningarna och inte uthyrning av fast egendom (punkterna 31–33).

I nu aktuellt fall avser tillhandahållandet en upplåtelse av ett avgränsat och särskilt anpassat utrymme i en datorhall där kunden under avtalstiden ska förvara en egen server som ska vara i drift. Utrymmet är försett med utrustning av en viss teknisk standard. Tillhandahållandet innefattar även leverans av elektricitet och kyla som behövs för inomhusklimatet och för serverdriften, vilket normalt utgör ett led i en nyttjanderätt till fast egendom. Dessa transaktioner gör det möjligt för kunden att på bästa sätt åtnjuta nyttjanderätten till utrymmet.

Bolagets närvaro i datorhallen syftar främst till att övervaka att försörjningen av elektricitet, kyla och kommunikation fungerar samt att endast behöriga personer ges tillträde till byggnaden. Även övervakningen får därför anses utgöra ett led i upplåtelsen av utrymmet.

Det anförda innebär att situationen här är en annan än den som förelåg i målet *Luc Varenne*. EU-domstolens uttalanden i domen i det målet föranleder därför inte någon annan bedömning än den som Högsta förvaltningsdomstolen gjorde i RÅ 2008 not. 48.

Mot bakgrund av det anförda ska den omfrågade upplåtelsen omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen. Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet med detta.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att bolagets tillhandahållande omfattas

av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Silfverberg, Askersjö* och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.

Skatterättsnämnden (2016-05-17, *Harmsen Hogendoorn, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Det tillhandahållande som frågan avser omfattas i sin helhet av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen.

Motivering

Bolaget tillhandahåller en sammansatt tjänst i form av en s.k. colocation. Frågan är om uthyrning av fast egendom utgör det huvudsakliga inslaget i tillhandahållandet som i sådant fall ska undantas från skatteplikt, eller om tillhandahållandet domineras av de tjänster som ska möjliggöra en säker serverdrift, vilket i så fall medför att fråga blir om en skattepliktig omsättning av tjänst.

Av ansökan m.m. framgår att kunden får tillgång till ett visst antal serverrack i bolagets datacenter för anslutning av IT-utrustning och att avtalet gäller för flera år. Av bolaget installerade kommunikations-, kyl- och elledningar samt reservaggregat ska säkerställa en driftsäker miljö för kundernas servrar liksom tillgång till ett kommunikationsnät varigenom kunderna ska ha möjlighet att när som helst komma åt den information som finns lagrad på de egna serverna. I avtalet regleras också den ersättningskyldighet för bolaget som bl.a. kan aktualiseras vid bortfall av ström. Lokalerna är dessutom utrustade med kameraövervakning, inpasseringskontroller, bevakning samt olika slags larm.

I många delar avser det nu aktuella tillhandahållandet samma typ av tjänst som var föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i RÅ 2008 not. 48. Den tjänst som bolaget tillhandahåller innefattar emellertid flera element som ska säkerställa såväl driftsäkerhet som säkerhet kring kundernas tillgång till sin IT-utrustning. Dessa element är nödvändiga för att serverrackerna ska kunna utnyttjas på åsyftat sätt. Sammantaget avser nästan 80 procent av den ersättning kunderna betalar ersättning för de tjänster bolaget tillhandahåller utöver värdet för nyttjande av själva fastigheten.

Mot denna bakgrund och mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i mål nr C-55/14, *Luc Varenne*, p. 28-29, 34 och 39, anser Skatterättsnämnden att bolagets tillhandahållande inte domineras av en rätt för kunden att under avtalad tidsperiod och mot ersättning ta en del av en fastighet i besittning, vilket skulle känneteckna det som ett uthyrningsavtal. Inte heller övriga delar i tillhandahållandet, dvs. el, kyla, internetförbindelse och övervakning, kan i detta fall betraktas som ett naturligt led i en fastighetsupplåtelse. Vad som i stället kännetecknar tillhandahållandet är enligt Skatterättsnämndens mening att kunden får en säker serverdrift.

Detta stöds också av kundens rätt till ersättning vid bl.a. bortfall av ström i datacentret. Med beaktande av att samtliga delar av tillhandahållandet är nödvändiga för att uppnå detta specifika syfte och att värdet av själva nyttjandet av fastigheten endast utgör ca 20 procent av den avtalade ersättningen ska bolagets tillhandahållande, i sin helhet, kvalificeras som en skattepliktig omsättning av tjänst.