

## **HFD 2018 ref. 63**

### **Den nya definitionen av fastighet i mervärdesskattelagen medför ingen förändring när det gäller skatteplikt för uthyrning av moduler som sätts samman och ställs upp som tillfälliga verksamhetslokaler. Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

1 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200), artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 oktober 2018 följande dom (mål nr 1887-18).

#### **Bakgrund**

Uthyrning av fastigheter är undantagen från mervärdesskatteplikt. Vad som avses med fastighet i mervärdesskattesammanhang bestäms sedan 2017 genom en hänvisning till begreppet fast egendom i en EU-förordning. En byggnad eller konstruktion anses vara fast egendom om den har fästs vid eller i marken och varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.

Cramo Adapteo AB hyr ut moduler för användning som verksamhetslokaler för kontor, skolor, förskolor eller byggarbetsplatser. Modulerna, som färdigbyggs och inreds på fabrik, är lådliknande enheter som sätts samman och ställs upp efter kundens behov. Antalet moduler i en uppställning kan utökas eller minskas under hyrestiden. Den genomsnittliga hyrestiden är 30 månader. Vid hyrestidens slut monteras uppställningen ned och de enskilda modulerna kan sedan användas i nya konstellationer. Det tar ungefär 4 dagar för 4–5 personer att montera ned och flytta en uppställning om 14 moduler.

I ansökan om förhandsbesked har Cramo Adapteo AB ställt frågan om 14 moduler som hyrs ut för uppställning som kontor är en fastighet i den mening som avses i mervärdesskattelagstiftningen. Frågan är föranledd av att en ny definition av fastighet har införts där.

Skatterättsnämnden bedömde att de 14 moduler som bolaget hyr ut för en uppställning som kontor inte utgör en fastighet.

#### **Yrkanden m.m.**

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att de moduler som hyrs ut utgör fastighet enligt 1 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200). Skatteverket anför följande. Vid bedömningen av om en konst-

ruktion är en fastighet kan, förutom arbetsinsats och konstruktion, också avsikten och den faktiska användningen ha betydelse. Även om en konstruktion i grunden är ett mobilt föremål kan föremålet i vissa fall anses som fastighet om det har fästs för att användas på samma plats under en längre tid för att bedriva ekonomisk verksamhet (jfr Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720). Denna dom har meddelats efter HFD 2012 ref. 53.

*Cramo Adapteo AB* anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Rättslig reglering m.m.*

I 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen undantas från skatteplikt vissa omsättningar inom fastighetsområdet. Enligt första stycket omfattar det upplåtelse av hyresrätter. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) som föreskriver att medlemsstaterna ska undanta uthyrning av fast egendom.

Med fastighet avses enligt 1 kap. 11 § mervärdesskattelagen fast egendom enligt artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i mervärdesskattelagen fick sin nuvarande lydelse den 1 januari 2017 då artikel 13b fördes in i förordningen.

Vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet ska enligt artikel 13b b i genomförandeförordningen med fast egendom avses varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet. Definitionen grundar sig på EU-domstolens praxis i målen Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23 och Leichenich (jfr kommissionens Förklarande anmärkningar om EU:s momsregler gällande platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom).

I den tidigare lydelsen av 1 kap. 11 § mervärdesskattelagen knöts begreppet fastighet till vad som enligt jordabalken utgjorde eller tillhörde fastighet. I förarbetena till ändringen 2017 uttalades att bestämmelserna i mervärdesskattelagen vid rättstillämpningen hade tolkats mot bakgrund av den unionsrättsliga lagstiftningen och EU-domstolens praxis. Den föreslagna nya utformningen av fastighetsdefinitionen i mervärdesskattelagen ansågs därför inte innebära någon större materiell förändring vid bedömningen av vad som ska anses utgöra fast egendom (prop. 2016/17:14 s. 19).

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett tidigare avgörande prövat om bolagets uthyrning av moduler utgjorde uthyrning av fast

egendom i mervärdesskattesammanhang (HFD 2012 ref. 53). Domstolen fann följande. Modulerna var avsedda att användas som tillfälliga verksamhetslokaler. De var redan från början konstruerade för att hyras ut upprepade gånger och kunna användas av olika kunder och på olika platser. De bedömdes vara lätta att montera ned och flytta i den mening som EU-domstolen hade angett i Maierhofer. Domstolen ansåg därför att uthyrningen utgjorde uthyrning av lös egendom.

Av förutsättningarna i nu aktuell ansökan om förhandsbesked framgår att uthyrningen sker på i stort sett samma sätt som tidigare. Frågan är om senare tillkommen praxis från EU-domstolen eller den nya definitionen av fast egendom i genomförandeförordningen medför att det ska göras en annan bedömning.

Som ovan framgått har definitionen av fast egendom i förordningen sin grund i EU-domstolens praxis (Maierhofer och Leichenich). Den prövning som EU-domstolen gjorde i Leichenich, som avgjordes efter HFD 2012 ref. 53, gällde en husbåt som skulle användas för restaurang- och diskotekverksamhet. EU-domstolen kom fram till att husbåten var fast egendom. Domstolen hänvisade till Maierhofer och konstaterade att husbåten inte kunde lossas med lätthet, dvs. utan en arbetsinsats och betydande kostnader (p. 23). Domstolen uttalade därefter att hyresavtalet – som ingåtts för en femårsperiod och inte gav uttryck för någon vilja hos parterna att nyttjandet av husbåten skulle ha en tillfällig eller övergående karaktär – gav vid handen att den uteslutande och permanent var avsedd att nyttjas för restaurang- och diskotekverksamhet (p. 24).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen har inte Leichenich eller definitionen i genomförandeförordningen påverkat den unionsrättsliga tillämpningen av fastighetsbegreppet som kom till uttryck i Maierhofer – och som Högsta förvaltningsdomstolen utgick från vid sin prövning i HFD 2012 ref. 53 – i något för nu aktuellt mål avgörande hänseende. De 14 moduler som bolaget hyr ut för en uppställning som kontor utgör därför inte en fastighet enligt mervärdesskattelagen.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Askersjö*, *Baran*, *Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitisekreteraren Johan Lindström.

**Skatterättsnämnden** (2018-03-05, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Classon, Fored, Fries, Olsson och Sandberg Nilsson*):

#### *Förhandsbesked*

De 14 moduler som Cramo Adapteo AB hyr ut för en uppställning som kontor utgör inte en fastighet enligt 1 kap. 11 § mervärdesskattelagen under de i ansökan angivna förutsättningarna.

#### *Motivering*

I avgörandet HFD 2012 ref. 53, som avsåg nu aktuellt bolags verksamhet, har Högsta förvaltningsdomstolen bedömt att en uthyrning av moduler avsåg lös egendom. Vid en jämförelse mellan förutsättningarna i det fallet och det förevarande kan bl.a. följande likheter konstateras. Modulerna är i båda fallen avsedda att användas som tillfälliga kontorslokaler. Grundkonstruktionen är densamma och det sker viss kundanpassning genom byggnation av innerväggar. De är utrustade med ventilation och har anslutning till det allmänna elnätet och till kommunalt vatten och avlopp. Modulerna placeras på lösa tryckplattor och balkar utlagda på grusad yta. Med detta i beaktande får förutsättas att det också krävts samma slags maskiner och yrkeskompetens vid montage. I aktuellt fall är det uppskattade antalet arbetstimmar något högre. Det är dock enligt Skatterättsnämndens bedömning inte fråga om någon betydande skillnad och kan antas bero på vilka moment som tagits med i beräkningen. Vad gäller skillnader kan även nämnas att i förevarande fall ska uppställningen om 14 modulenheter stå oförändrad under hela hyrestiden. I HFD 2012 ref. 53 skulle antalet modulenheter utökas under en period av hyrestiden.

Vid en samlad jämförelse anser Skatterättsnämnden att det aktuella tillhandahållandet inte skiljer sig på något avgörande sätt från det som prövades i HFD 2012 ref. 53. Det saknas därför skäl att med hänsyn till tillhandahållandets karaktär göra en annan bedömning än den som Högsta förvaltningsdomstolen tidigare gjort. Det får däremot anses vara av vikt för likväl sökanden som en enhetlig rättstillämpning att ansökan prövas. Detta mot bakgrund av den nya fastighetsdefinitionen och ett ställningstagande av Skatteverket den 22 december 2016 med dnr 131 558080-16/111.

Skatteverket har gjort gällande att den aktuella uthyrningen av moduler utgör uthyrning av fast egendom i enlighet med det nu gällande EU-rättsliga fastighetsbegreppet. Till stöd för denna inställning åberopas EU-domstolens dom Leichenich, som meddelades efter HFD 2012 ref. 53, och EU-kommissionens förklarande anmärkningar. Skatteverket påtalar särskilt att vid prövningen av om moduluppbyggnaden är lätt att montera ned eller flytta ska även syftet med användningen vägas in.

I domen Leichenich var fråga om uthyrning av en husbåt, inklusive tillhörande båtplats och brygga. Båten, som inte var självgående, hade sedan flera år gjorts orörlig med hjälp av kättingar och tågvirke. Dessa anordningar kunde inte med lätthet lossas, det vill säga inte utan en arbetsinsats och betydande kostnader. Hyresavtalet, som ingåtts för en

femårsperiod och som inte gav uttryck för någon vilja hos parterna att nyttjandet av husbåten skulle ha en tillfällig eller övergående karaktär, ansågs ge vid handen att husbåten var uteslutande och permanent avsedd att nyttjas för restaurang- och diskotekverksamhet. Husbåten hade dessutom en postadress och var ansluten till telefonnätet och till vattenlednings- och elnäten. Vidare framgick att båten inte använts som transportmedel på 30 år. Mot denna bakgrund ansågs den utgöra fast egendom.

I förevarande fall är hyrestiden 30 månader med 6 månaders uppsägningstid och 12 månaders förlängning vid utebliven uppsägning. Även om det är en inte obetydlig tidsperiod ger avtalet, till skillnad från husbåten i domen Leichenich, inte uttryck för att parterna avser att uppställningen av modulerna på denna plats ska nyttjas permanent. Uppställningens funktion är tvärtom att tillgodose ett tillfälligt lokalbehov. Det är fråga om en sammansättning av standardiserade moduler som är konstruerade för att kunna sammankopplas och installeras med en, i förhållande till permanenta byggnader, mindre arbetsinsats på plats och sedan kunna nedmonteras och flyttas för fortsatt användning i andra kombinationer (jfr RÅ 2005 not. 78). Modulerna är inte förankrade i marken (jfr Maierhofer) och det uppges i princip aldrig bli fråga om att en moduluppställning nedmonteras för ett återuppförande av samma moduluppställning på annan plats. Även om det krävs både maskinella och personella resurser för att montera ned och flytta modulerna är kostnaden för arbetet liten i relation till den totala kostnaden för modulerna. Modulernas ekonomiska värde anges dessutom vara i princip oförändrat efter hyrestidens utgång. Sammantaget anser därför Skatterättsnämnden att moduluppställningen inte utgör en sådan byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet enligt 1 kap. 11 § mervärdesskattelagen och artikel 13b b i genomförandeförordningen.