

**Not 15**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 8 maj 2019 följande dom (mål nr 3290-18).

**Bakgrund**

1. Jokarjo AB har ingått avtal (ramavtal och avropsavtal) med Migrationsverket om att tillhandahålla tillfälligt boende för asylsökande (s.k. ABT-boende) med 160 sängplatser. Enligt avtalen omfattar tillhandahållandet logi, kost och diverse andra tjänster såsom yttre och inre underhåll, aktiviteter för de boende m.m.

2. Förutom boenderum med en till fyra sängplatser i varje, finns på anläggningen gemensamma utrymmen för de boende. Dessutom finns ett kök där bolagets personal lagar mat och en matsal där personalen serverar måltider. Migrationsverkets personal har också en lokal i anläggningen. Bolaget ska bemanna anläggningen dagtid med, förutom städ- och kökspersonal, minst två personer och en platsansvarig.

3. Genom ansökan om förhandsbesked ville bolaget få veta om tillhandahållandet av ABT-boendet är skattepliktigt.

4. Skatterättsnämnden ansåg att tillhandahållandet utgör ett enda sammansatt tillhandahållande eftersom Migrationsverket får anses efterfråga samtliga delar i det och delarna är såväl avhängiga av som jämställda med varandra. Nämnden ansåg vidare att tillhandahållandet är skattepliktigt.

**Yrkanden m.m.**

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att tillhandahållandet av ABT-boendet består av flera fristående tillhandahållanden, nämligen en från skatteplikt undantagen upplåtelse av logi, ett skattepliktigt tillhandahållande av kost samt övriga tjänster såsom aktiviteter för de asylsökande på anläggningen. Skatteverket anser vidare att bolagets ansökan när det gäller sistnämnda tjänster ska avvisas.

6. *Jokarjo AB* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet. Bolaget yrkar att förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas och begär ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

**Skälen för avgörandet***Frågan i målet*

7. Frågan i målet är om ett tillhandahållande av ABT-boende utgör ett enda sammansatt tillhandahållande eller om det består av flera fristående tillhandahållanden.

*Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**Inhämtande av förhandsavgörande*

8. Högsta förvaltningsdomstolen finner att den unionsrättsliga reglering som aktualiseras redan har tolkats av EU-domstolen och att det finns tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därmed skäl att

inhämta förhandsavgörande och bolagets yrkande om detta ska därför avslås.

Ett eller flera tillhandahållanden

9. EU-domstolen har i ett stort antal domar behandlat frågan om en transaktion som består av flera delar ska anses som ett eller flera tillhandahållanden. I regel ska varje del ses som fristående och självständig och alltså behandlas för sig.

10. 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 sammansatt tillhandahållande (Stock, C-208/15, EU:C:2016:936, p. 27, med hänvisning till tidigare praxis). Vid den bedömningen har EU-domstolen lagt vikt vid bl.a. om transaktionen i dess helhet är till nytta för kunden endast om alla delar finns med (Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, p. 39 och AXA, C-175/09, EU:C:2010:646, p. 23) eller om kunden efterfrågar just kombinationen av de olika delarna (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, p. 24–28).

11. Det är även att anse som ett enda tillhandahållande när något tillhandahållande utgör det huvudsakliga medan andra anses som underordnade detta. Så är fallet när kunderna inte efterfrågar ett visst tillhandahållande i sig, utan detta endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet (Stock a. p.).

12. I bolagets ramavtal med Migrationsverket framstår två av tjänsterna – benämnda logi och kost – som fristående från varandra. Dessa tjänster är ingående beskrivna i avtalet samt prissätts och faktureras separat. Vid låg beläggningsgrad utgår garantiersättning upp till en viss nivå men detta gäller bara logi och inte kost.

13. EU-domstolen har uttalat att separat fakturering och prissättning av tjänster talar för att det rör sig om fristående transaktioner, men samtidigt framhållit att detta inte är av avgörande betydelse (BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, p. 44).

14. Den avtalade prissättningen och sättet för fakturering talar således för att det är fråga om två från varandra fristående tillhandahållanden. Som framgått är detta dock inte avgörande för bedömningen, om det finns något annat som talar för att det ändå är ett sammansatt tillhandahållande. Det kan emellertid konstateras att tillhandahållandena av logi och kost inte har mer samband med varandra än att de genom ett och samma avtal tillhandahålls av en och samma leverantör. Även om det är praktiskt för Migrationsverket att upphandla tjänsterna på det sättet innebär det inte att det vore konstlat att dela upp dem i två tillhandahållanden. Inte heller kan någon av tjänsterna anses underordnad den andra (jfr RÅ 2001 ref. 69).

15. Frågan är då vidare om någon eller några av övriga tjänster som ska tillhandahållas enligt ramavtalet har betydelse för frågan om tillhandahållandena av logi och kost ska betraktas som ett enda eller två från varandra fristående tillhandahållanden.

16. Bolaget ska förutom logi och kost tillhandahålla diverse andra tjänster. Personalen ska städa, åtgärda fel och brister på anläggningen, informera om brandskydd, tillkalla väktare, tillhandahålla nycklar, sköta bokningsschema i tvättstugan och i övrigt utföra praktiska uppgifter som rör skötseln av anläggningen. Inte för någon av dessa tjänster anges något

särskilt pris och det finns inget krav på att de ska särredovisas i fakturorna. Det är tjänster som typiskt sett inte i sig efterfrågas av den som tillhandahålls logi eller kost utan de utgör endast medel för att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet. De bör därför anses underordnade tillhandahållandet av logi eller, när det t.ex. gäller städning av kök och matsal, tillhandahållandet av kost.

17. Beträffande de tjänster som i ramavtalet benämns ”aktiviteter för asylsökande” saknas närmare information om vad de avser. Det finns dock ingenting i bolagets ansökan eller övriga handlingar som talar för att de skulle ha en sådan omfattning att de får betydelse för frågan om tillhandahållandena av logi och kost ska betraktas som ett enda eller två från varandra fristående tillhandahållanden.

18. Bolagets omsättning består alltså av i vart fall två tillhandahållanden, nämligen av logi och av kost, som mervärdesskatterettsligt ska bedömas var för sig. Skatterättsnämnden har inte haft anledning att ta ställning till om tjänsterna bedömda på det sättet är skattepliktiga eller inte. Inte heller har nämnden tagit ställning till hur tillhandahållandet av ”aktiviteter för asylsökande” förhåller sig till nämnda tjänster. Målet ska därför visas åter till nämnden för ny prövning. Nämnden bör då överväga om det av bolaget presenterade underlaget möjliggör en korrekt bedömning av återstående frågor.

Ersättning för kostnader

19. Enligt 20 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked. I detta fall är det bolaget som har ansökt om förhandsbesked. Yrkandet om ersättning för kostnader ska därför avslås.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Jokarjo AB:s yrkande om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Jokarjo AB:s tillhandahållande av logi och av kost utgör två från varandra fristående tillhandahållanden. Högsta förvaltningsdomstolen visar målet åter till Skatterättsnämnden för ny prövning i enlighet med vad som anges i domskälen.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

*Skatterättsnämnden* (2018-05-24, *Pettersson, Fored och Sandberg Nilsson*):

*Förhandsbesked*

Jokarjo AB:s (Bolaget) tillhandahållande till Migrationsverket omfattas under de angivna förutsättningarna av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

*Motivering*

Bolaget vill veta om upplåtelsen av ABT-boenden till Migrationsverket omfattas av skatteplikt.

Bolagets tillhandahållande enligt avtalen med Migrationsverket innefattar flera delar, bl.a. upplåtelse av boende, underhåll av anläggningen, lokal för Migrationsverkets personal och möblering av gemensamma utrymmen. Bolaget ska vidare bemanna fastigheten och i viss utsträckning handha mottagandet av de asylsökande samt svara för bevakning, säkerhet, skötsel och bl.a. städning av fastigheten. Bolaget ska även tillhandahålla de boende helpension, dvs. tre mål mat om dagen, samt erbjuda de boende aktiviteter på anläggningen.

Till följd av att avtalen med Migrationsverket innefattar flera delar måste en samlad bedömning göras av de omständigheter som kännetecknar åtagandena i fråga för att avgöra om de ska betraktas som ett eller flera tillhandahållanden som ska beskattas separat eller som ett enda sammansatt tillhandahållande. I ramavtalet med Migrationsverket är både boende och övriga krav på tjänstens innehåll ingående reglerade. Migrationsverket får därför anses efterfråga samtliga delar. Enligt Skatterättsnämndens mening framstår de av Migrationsverket upphandlade delarna, som tillhandahålls inom ramen för samma avtal, såväl avhängiga av varandra som jämställda och får därför betraktas som ett enda sammansatt tillhandahållande.

Den tjänst som Migrationsverket köper när det upphandlar tillfälliga boenden för asylsökanden innebär att leverantören tillhandahåller, driver och bemannar ABT-boendet. Mot bakgrund av att undantagen från skatteplikt ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär ett avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje transaktion, och då tjänsten i sin helhet inte kan omfattas av undantaget från skatteplikt, anser Skatterättsnämnden att den utgör ett sammansatt tillhandahållande som är skattepliktigt enligt 3 kap. 1 § ML.

*Harmsen Hogendoorn, ordförande* och *Classon* var skiljaktiga och anförde:

Vi anser till skillnad från majoriteten att de tjänster som Migrationsverket upphandlar av Bolaget utgör separata tillhandahållanden som kan hänföras till tre kategorier, upplåtelse av boende, tillhandahållande av kost samt övriga tjänster så som aktiviteter för de asylsökande på anläggningen.

Upplåtelsen av asylboende till Migrationsverket kan enligt vår mening antingen anses som från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet eller en skattepliktig rumsuthyrning. Vi anser att upplåtelsen av boende utgör upplåtelse av fastighet som omfattas av undantaget för skatteplikt i 3 kap. 2 § första stycket ML av följande skäl.

Uthyrning av fastighet över en längre tid har en annan karaktär än den aktiva upplåtelse som kännetecknar rumsuthyrning i hotellrörelse eller

liknande verksamhet även om det i båda fallen kan ingå en viss service. Bolaget har viss bemanning på anläggningen under dagtid och tar emot och inkvarterar de asylsökande. Bolaget är därmed mer aktiv än vad som oftast är brukligt vid fastighetsuthyrning. Den viktigaste indikationen på att en upplåtelse är aktiv är dock, enligt vår mening, den tidsrymd under vilken upplåtelsen sker. Detta synsätt har stöd av EU-domstolens dom i Elisabeth Blasi, där graden av service var densamma men hyrestidens längd var avgörande för om upplåtelsen skulle anses vara skattepliktig alternativt undantagen från skatteplikt.<sup>1</sup> Bolagets upplåtelse till Migrationsverket sker för en längre tid och Bolagets tillhandahållande kan därför inte anses konkurrera med rumsuthyrning i hotellrörelse. Även det förhållandet att garantiersättning utgår för 50 procent av antalet godkända boendeplatser på anläggningen oavsett beläggning visar också, enligt vår mening, att det är fråga om en från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet och inte rumsuthyrning i hotellrörelse.

Att Bolaget även tillhandahåller andra tjänster till Migrationsverket i form av kost och aktiviteter till de asylsökande har inte någon betydelse vid bedömningen av upplåtelsen av boendet.

Bolagets tillhandahållande av kost till de boende utgör, enligt vår mening, ett separat tillhandahållande som omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § ML (jfr RÅ 2001 ref. 69).

Det saknas enligt vår mening tillräcklig information för att med säkerhet kunna bedöma den mervärdesskatterättsliga karaktären av övriga tillhandahållanden, sedda isolerat, varför ansökan bör avvisas i denna del.

*Olsson och Fries* var skiljaktiga och anförde:

Vi anser till skillnad från majoriteten att de tjänster som Migrationsverket upphandlar av Bolaget utgör separata tillhandahållanden som kan hänföras till tre kategorier, upplåtelse av boende, tillhandahållande av kost samt övriga tjänster så som aktiviteter för de asylsökande på anläggningen.

Upplåtelsen av asylboende till Migrationsverket kan enligt vår mening antingen anses som från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet eller en skattepliktig rumsuthyrning. Vi anser att upplåtelsen av boende utgör rumsuthyrning som omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML av följande skäl.

Hyrestiden kan visserligen vara ett lämpligt kriterium för att särskilja en mer passiv verksamhet i form av fastighetsuthyrning från andra aktiviteter, såsom upplåtelse av logi. Själva hyrestiden är dock inte det enda avgörande kriteriet utan även övriga omständigheter ska beaktas för att bestämma vad som är kännetecknande för transaktionen (Temco, C-284/03, p. 20–27).

Även om hyresperioden enligt avropsavtalet är sex månader och därefter löpande så kännetecknas upplåtelsen av anläggningen enligt vår mening inte av den passivitet som vanligtvis präglar en från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet. Bolaget har anställd personal på plats i anläggningen under dagtid samt personal tillgänglig under övrig tid. Bolaget ansvarar för att åtgärda fel och brister i anläggningen, övriga praktiska uppgifter som rör skötseln av fastigheten samt handhar i viss utsträckning mottagandet av de asylsökande. Bolaget ansvarar även för

---

<sup>1</sup> Elisabeth Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51 (red. anm.).

städning av gemensamma ytor såsom toaletter, duschar, kök, matsal, matplats samt övriga gemensamma ytor.

Städningen ska ske minst en gång varje dag och vid behov oftare samt inkluderar utrustning av toaletter med tvål, toalettpapper, handdukar m.m. En garantiersättning utgår för hälften av platserna på boendet men i huvudsak beräknas ersättningen utifrån antal personer och antal dygn som dessa bor på anläggningen. Bolaget bedriver de facto i vart fall en del av sin verksamhet i fastigheten. Det medför att Migrationsverket inte ensamt och med uteslutande av andra disponerar fastigheten.

Mot bakgrund av ovanstående är vår bedömning att Bolagets tillhandahållande närmast har karaktär av rumsuthyrning och därmed omfattas av skatteplikt. I vår bedömning har vi även utgått från EU-domstolens praxis som innebär att den begränsning av undantaget från skatteplikt för uthyrning av fastighet, som gäller för tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, inte ska tolkas strikt och att begreppet ”branscher med liknande funktion” dessutom bör ges en vid tolkning (Elisabeth Blasi, C-346/95, p. 19 och 20).

Det förhållandet att Bolaget även tillhandahåller andra tjänster till Migrationsverket i form av kost och aktiviteter till de asylsökande har inte haft någon betydelse för vår bedömning av upplåtelsen av boendet.

Vi anser att bolagets tillhandahållande av kost till de boende är ett separat tillhandahållande som omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § ML (jfr RÅ 2001 ref. 69).

Det saknas tillräcklig information för att med säkerhet kunna bedöma den mervärdesskatterättsliga karaktären av övriga tillhandahållanden, varför ansökan bör avvisas i denna del.