

HFD 2019 ref. 54

En hyresvärds och bostadsrättsförenings tillhandahållanden av el och/eller vatten, som debiteras utifrån nyttjanderättshavarnas faktiska förbrukning vilken kontrolleras genom enskilda mätare i varje lägenhet, har ansetts vara fristående från bostadsupplåtelsen och därmed skattepliktiga. Förhandsbesked om mervärdes-skatt.

3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 3 december 2019 följande dom (mål nr 1595-19).

Bakgrund

1. Omsättning av varor och tjänster är som huvudregel mervärdes-skattepliktig. Upplåtelse av hyresrätter och bostadsrätter undantas emellertid från skatteplikt. Undantaget omfattar även underordnade tillhandahållanden, såsom av el eller vatten, om dessa är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten till fastigheten.

2. Till följd av EU-direktiv på energiområdet har det införts regler om individuell mätning och debitering av bl.a. el och vatten i flerbostadshus. Syftet med reglerna är att ge incitament till minskad energianvändning genom att de boende betalar för sin faktiska förbrukning.

3. Aktiebolaget GotlandsHem, som hyr ut lägenheter, samt HSB Bostadsrättsförening Tollare Hamnplan i Nacka och HSB Bostadsrättsförening 41 Tunaberg i Uppsala, som upplåter bostadsrätter till sina medlemmar, har för avsikt att installera mätare i varje lägenhet för individuell mätning av el och/eller vatten enligt följande. GotlandsHem ska i samband med en nybyggnation utrusta varje lägenhet med mätare för individuell mätning av vatten. HSB Tollare ska, även det i samband med nybyggnation, utrusta lägenheterna med mätare för både el och vatten. HSB Tunaberg, slutligen, ska i samband med renovering av en befintlig byggnad utrusta lägenheterna med mätare för el.

4. De aktuella lägenheterna kommer att upplåtas för bostadsbruk och i upplåtelsena kommer att ingå tillgång till el och/eller vatten. Bolaget och bostadsrättsföreningarna kommer att ingå avtal med leverantörer av el respektive vatten och det finns ingen möjlighet för en hyresgäst eller bostadsrättshavare att ingå egna avtal med leverantörer eller att välja bort denna del av upplåtelseavtalet. När mätarna har installerats kommer nyttjanderättshavarna att debiteras för sin faktiska förbrukning. Bolaget och bostadsrättsföreningarna

kommer att bestämma ett pris per kilowattimme för el respektive per kubikmeter för vatten som multipliceras med den uppmätta förbrukningen. Avgifterna för dessa tillhandahållanden kommer att specificeras separat på hyresavin och fakturan för årsavgiften. Om avgifterna inte betalas riskerar nyttjanderättshavaren att hyresrätten eller bostadsrätten förverkas.

5. Bolaget och bostadsrättsföreningarna ansökte om förhandsbesked för att få veta om de beskrivna tillhandahållandena av el och/eller vatten är en del av bostadsupplåtelsen och således undantagna från skatteplikt. Om tillhandahållandena skulle anses vara separata skattepliktiga tillhandahållanden ville de även få svar på om det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende inköp och installation av anläggningar för el respektive vatten.

6. Skatterättsnämnden fann att upplåtelsen av bostad och tillhandahållandena av el och/eller vatten utgjorde ett enda sammansatt tillhandahållande som var undantaget från skatteplikt. Som skäl angavs följande. Tillgången till el och vatten är en nödvändig förutsättning för att kunna nyttja lägenheten som bostad. Ur ett ekonomiskt perspektiv framstår upplåtelsen av bostad samt tillhandahållandet av el och/eller vatten därför som en helhet och det vore konstlat att skilja de olika delarna åt. Det som kännetecknar tillhandahållandet är upplåtelsen av bostad varför tillhandahållandena av el respektive vatten får anses underordnade upplåtelsen av bostaden även om individuell mätning och debitering sker.

Yrkanden m.m.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att tillhandahållandena av el respektive vatten inte är undantagna från skatteplikt samt att avdragsrätt inte föreligger för ingående mervärdesskatt som hänförs till inköp och installation av anläggning för el eller vatten utan endast för förvärv som gör det möjligt att mäta den faktiska förbrukningen.

8. *Aktiebolaget GotlandsHem, HSB Bostadsrättsförening Tollare Hamnplan i Nacka och HSB Bostadsrättsförening 41 Tunaberg i Uppsala* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om en hyresvärds eller bostadsrättsförenings tillhandahållanden av el och/eller vatten ska anses vara en del av bostadsupplåtelsen eller vara fristående från denna, när dessa

tillhandahållanden debiteras utifrån nyttjanderättshavarnas faktiska förbrukning vilken kontrolleras genom enskilda mätare i varje lägenhet.

Rättslig reglering m.m.

10. Omsättning av varor och tjänster är enligt 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skattepliktig om inget annat anges i kapitlet.

11. Enligt 3 kap. 2 § första stycket ML undantas upplåtelse av bl.a. hyresrätter och bostadsrätter från skatteplikt. I andra stycket anges att undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också underordnade tillhandahållanden, exempelvis upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar, om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.

12. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket ML motsvaras av artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), där det föreskrivs att utarrendering och uthyrning av fast egendom ska undantas från skatteplikt. Bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML saknar däremot motsvarighet i direktivet. Det framgår dock av ett stort antal domar från EU-domstolen att en transaktion som består av flera delar ska behandlas som ett enda tillhandahållande bl.a. när en del utgör det huvudsakliga tillhandahållandet, medan andra delar måste betraktas som underordnade (se t.ex. *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, C-42/14, EU:C:2015:229, punkt 31 med hänvisningar till tidigare rättspraxis). Den svenska bestämmelsen ska tolkas mot bakgrund av denna praxis.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Utgångspunkten är att när en transaktion består av flera delar så ska varje del ses som fristående och självständig och alltså behandlas för sig (se t.ex. *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, punkt 30). Under vissa förutsättningar ska dock som nämnts de olika delarna anses utgöra ett enda samlat tillhandahållande. Riktlinjer för bedömningen av om det är fråga om ett eller flera tillhandahållanden kan hämtas från EU-domstolens praxis.

14. Det nämnda målet *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* gällde uthyrning av ett stort antal olika fastigheter, alltifrån hangarer till bostadsfastigheter. I samband med uthyrningen tillhandahöll hyresvärden också vatten, el och värme samt sophämtning till hyresgästerna. I domen ger EU-domstolen vissa generella anvisningar för hur det ska bedömas om sådana tillhandahållanden mervärdesskatterättsligt ska behandlas som en del av uthyrningen eller som fristående från denna.

15. EU-domstolen konstaterar inledningsvis att det ska undersökas vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga. Även tillhandahållanden som är användbara eller till och med nödvändiga för att kunna nyttja en hyrd fastighet kan enligt domstolen äga rum fristående från uthyrningen men kan också, beroende på omständigheterna, anses vara en del av denna. För att fastställa vad som är kännetecknande för den berörda transaktionen kan sådana omständigheter som ger uttryck för avtalsparternas intressen, såsom exempelvis prissättnings- och faktureringsmetoder, beaktas. Det ska bl.a. undersökas om hyresgästen och hyresvärden enligt avtalet främst vill hyra respektive hyra ut en fastighet och endast subsidiärt önskar erhålla respektive tillhandahålla andra tjänster, även om dessa är nödvändiga för nyttjandet av fastigheten (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, punkterna 32, 36 och 37).

16. Därefter konkretiserar domstolen de omständigheter som ska beaktas genom att beskriva två olika huvudvarianter för hur varor och tjänster kan tillhandahållas tillsammans med en fastighetsupplåtelse. Den första varianten gäller situationen att hyresgästen har möjlighet att välja leverantör och/eller det sätt på vilket varorna eller tjänsterna används (se punkterna 39–41 i domen). I en sådan situation kan enligt domstolen leveransen av vatten, el och värme i princip anses fristående från uthyrningen. Detta gäller i synnerhet om hyresgästen kan bestämma över sin egen förbrukning, vilken kontrolleras genom inrättandet av enskilda mätare, och fakturering sker efter hur mycket som förbrukas. Även det förhållande att dessa leveranser anges i separata poster i förhållande till hyran lyfts fram som en omständighet som leder till att det ska anses vara fråga om fristående tillhandahållanden. Enbart den omständigheten att hyresvärden i denna variant kan säga upp hyresavtalet om övriga avgifter inte betalas, hindrar enligt domstolen vidare inte att det är fråga om fristående tillhandahållanden.

17. Den andra varianten gäller situationen att en fastighet som bjuds ut till uthyrning objektivt sett, ur ett ekonomiskt perspektiv, framstår som en helhet tillsammans med tillhörande tjänster (se punkterna 42–44 i domen). Dessa tjänster kan då tillsammans med uthyrningen anses utgöra ett enda tillhandahållande. Som exempel på en situation som omfattas av denna andra variant nämner domstolen uthyrning av nyckelfärdiga kontor, vilka är färdiga att tas i bruk med tillhandahållande av nyttigheter och vissa andra tjänster. Ett annat exempel som anges är korttidsuthyrning av en fastighet, exempelvis för semesterboende eller av yrkesmässiga skäl, vilken erbjuds med dessa tjänster utan att de kan skiljas från uthyrningen. Att i denna andra variant separat bedöma tillhandahållandet av varor och tjänster i samband med uthyrningen skulle enligt domstolen utgöra en konstlad uppdelning av en enda ekonomisk transaktion.

18. Efter att ha beskrivit de två olika varianterna konstaterar EU-domstolen att det beträffande varje hyresobjekt måste undersökas huruvida hyresgästen, när det gäller nyttigheter, fritt kan bestämma över den önskade förbrukningen. Domstolen framhåller sedan återigen att förekomsten av enskilda mätare och fakturering efter den förbrukade kvantiteten av varan utgör en viktig indikation på att tillhandahållandet av nyttigheter ska anses fristående i förhållande till uthyrningen (punkt 45). Slutligen anges att det ankommer på den nationella domstolen att göra de nödvändiga bedömningarna med beaktande av samtliga omständigheter som rör uthyrningens genomförande och de tillhörande tjänsterna, särskilt innehållet i själva avtalet (punkt 46).

19. När det gäller den nu aktuella situationen gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning.

20. Av domen i målet *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* framgår att den omständigheten att tillgång till el och vatten – såsom Skatterättsnämnden framhåller – är en nödvändig förutsättning för att en lägenhet ska kunna användas som bostad inte är tillräcklig för att bolagets och bostadsrättsföreningarnas tillhandahållanden av dessa nyttigheter ska anses vara en del av bostadsupplåtelsen. Avgörande för om så är fallet är i stället på vilka villkor leveransen av nyttigheterna sker.

21. Av de förutsättningar som har lämnats framgår att nyttjanderättshavarna själva kommer att kunna styra över sin förbrukning av el respektive vatten, vilken kommer att kontrolleras genom enskilda mätare i varje lägenhet. Debiteringen kommer att göras utifrån den faktiska förbrukningen och avgiften för elen respektive vattnet kommer att specificeras separat. Villkoren för leveranserna liknar således i hög grad de som beskrivs i den första av EU-domstolens två varianter i *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* (se punkt 16 ovan). Högsta förvaltningsdomstolen drar därför slutsatsen att det av den domen följer att bolagets och bostadsrättsföreningarnas tillhandahållanden av el och/eller vatten ska anses vara fristående från bostadsupplåtelsen och att de därmed är skattepliktiga. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således ändras.

22. Skatterättsnämnden har inte haft anledning att ta ställning till frågan om det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för inköp och installation av anläggningar för el respektive vatten. Målet ska därför visas åter till nämnden för behandling av den frågan.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att tillhandahållandena av el respektive

vatten inte utgör en del av upplåtelseerna av nyttjanderätt till fastighet och att de därmed är skattepliktiga.

Högsta förvaltningsdomstolen visar målet åter till Skatterättsnämnden för behandling av frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Bull* (skiljaktig mening), *Andersson* och *Anderson*. Föredragande var justitisekreteraren Anna Rydebjörk.

Justitierådet *Bull* var skiljaktig och anförde:

1. Målet gäller tre situationer där bostäder samt el och/eller vatten ska tillhandahållas enskilda och där mätare för förbrukning och debitering av vatten, av vatten och el samt av endast el ska installeras i bostäderna. Frågan är om dessa tillhandahållanden ska anses som ett enda tillhandahållande eller om de mervärdesskattemässigt ska hanteras som separata tillhandahållanden.

2. Majoriteten återger EU-domstolens resonemang i *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* och drar av detta slutsatsen att förekomsten av individuell mätning och debitering av de aktuella tillhandahållandena är av avgörande betydelse för att dessa ska betraktas som separata tillhandahållanden. Av särskild betydelse för slutsatsen är uttalandena i punkt 39 i *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*. Där pekar EU-domstolen på just sådana omständigheter som mätare av egen förbrukning som en viktig indikation på att det är fråga om separata tillhandahållanden (se ovan punkt 21 i denna dom).

3. Enligt min uppfattning bör dock inte uttalandena i *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* tolkas på det sätt som majoriteten gör. I domen anges att det finns två huvudsakliga typfall (varianter) av omständigheter som kan avgöra bedömningen av en transaktions kännetecken. Dels den där valfrihet av leverantör och/eller användning föreligger och där individuell mätning tillmäts stor vikt (punkt 39), dels en variant där en fastighet som hyrs ut objektivt sett, ur ett ekonomiskt perspektiv, framstår som en helhet med tillhörande tjänster vilket medför att dessa tjänster tillsammans med uthyrningen kan anses utgöra ett enda tillhandahållande (punkt 42). Hur den nationella domstolen ska avgöra vilken variant som är för handen i ett enskilt fall framgår inte av domen, men det får förstås som att det följer av omständigheterna i det enskilda fallet (se punkterna 36, 37 och 46). Majoriteten har som framgått lagt den första varianten av omständigheter till grund för sin bedömning.

4. Den andra varianten förhåller sig som jag förstår det dock parallellt till den första varianten. Den tolkningen innebär att det förhållandet att det förekommer valfrihet vad gäller tillhandahållanden samt individuell mätning och debitering enligt den första varianten inte utesluter att det ändå kan vara så att tjänsterna tillsammans utgör ett enda tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp enligt den andra varianten. Vilken variant som är ”tillämplig” beror då på omständigheterna och det handlar i båda fallen om sätt att försöka fastställa vad som är kännetecknade för

transaktionen med hänsyn till parternas intressen i syfte att bestämma om de främst vill hyra respektive hyra ut en fastighet och endast subsidiärt önskar erhålla respektive tillhandahålla andra tjänster (punkt 37).

5. Som majoriteten finner är förhållandena i detta mål liknande de omständigheter som nämns i den första varianten i *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*. Det är dock så att förhållandena även är sådana att de kan anses omfattas av den andra varianten i samma dom, inte minst om man beaktar att exemplifieringen i den svenska språkversionen synes något snävt utformad i jämförelse med t.ex. den engelska. En bedömning enligt denna variant kan också komma att leda till motsatt slutsats än majoritetens. I sammanhanget kan noteras att *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* gällde ett omfattande och varierat fastighetsbestånd där inte bara bostäder ingick. De generella uttalandena i domen måste tolkas mot bakgrunden av att det där alltså var fråga om mycket skiftande omständigheter.

6. Enligt min mening innebär uttalandena i *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* att den nationella domstolen måste göra en bedömning utifrån samtliga omständigheter för att avgöra frågan om ett enda eller flera tillhandahållanden föreligger och att detta gäller även när det föreligger omständigheter som omfattas av de s.k. varianterna av omständigheter. Detta får ytterligare stöd av att domstolen när det gäller dessa varianter återkommande betonar att det är fråga om att bedömningen ”kan” leda, eller ”i princip” leder, till en viss slutsats.

7. EU-domstolen formulerar det vanligen som att prövningen av om det är fråga om ett eller flera tillhandahållanden ska ske med hänsyn till vad som är kännetecknande för en transaktion med beaktande av det ekonomiska syftet och mottagarnas intresse av transaktionen (*Volkswagen Financial Services*, C-153/17, EU:C:2018:845, punkt 33 och *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, punkt 32). En sådan bedömning kan inte reduceras till någon absolut regel (*Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 19).

8. I de nu aktuella fallen ska tillhandahållandena ingå som en del av upplåtelseavtalet och nyttjanderätten kan förverkas om avgiften för elen och vattnet inte betalas. Dessa faktorer från avtalens innehåll talar för att det föreligger ett enda tillhandahållande, även om de inte var för sig är avgörande omständigheter (*Field Fisher Waterhouse*, punkt 25 och *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa*, punkt 40).

9. Bolaget och bostadsrättsföreningarnas syfte med de aktuella transaktionerna är att tillhandahålla bostäder till enskilda. Mottagarnas intresse i transaktionen är att få tillgång till ett boende med de nyttigheter som vanligen ingår i ett sådant. Tillgången till el och/eller vatten har för de i målet aktuella bostäderna inget självständigt värde ur hyresgästernas synpunkt (jfr *Field Fisher Waterhouse*, punkt 23). En lägenhet utan el och vatten går inte att bo i och tillgång till el och vatten i en viss lägenhet utan rätt att bo där fyller ingen rimlig funktion. Bolaget och bostadsrättsföreningarna tillhandahåller vidare inte heller el och vatten till andra än dem som man tillhandahåller bostäder. Transaktionerna har ett och samma ekonomiska syfte, nämligen att erbjuda enskilda ett fullt fungerande boende. Det står alltså klart att såväl den som tillhandahåller bostäder som den som vill bo främst vill göra just detta och att tillhandahållandet av el och/eller vatten är subsidiärt. Dessa omständigheter talar starkt för att

tillhandahållandet av bostäder utgör en enda sammansatt transaktion som det vore konstlat att dela upp.

10. Det förhållandet att tillhandahållandet av el och/eller vatten kan separeras från tillhandahållandet av bostaden är inget hinder mot att det ändå kan anses vara antingen ett underordnat tillhandahållande eller ett som det vore konstlat att skilja från tillhandahållandet av bostad (Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, punkt 36). Att bostadsrättshavarnas respektive hyresgästernas förbrukning och debitering av el och vatten kan åtskiljas från boendekostnaden i övrigt leder därför enligt min mening inte automatiskt till slutsatsen att det är fråga om separata tillhandahållanden, utan måste – som framgått – vägas mot samtliga andra omständigheter för att fastställa vad som kännetecknar en transaktion med hänsyn till dess ekonomiska syfte.

11. De omständigheter som anförs ovan i punkterna 8 och 9 är enligt min mening klart mer kännetecknande för nyttjandet av en bostad än de förhållanden som knyts till individuell förbrukning och debitering av el och vatten. Möjligheten att i de nu aktuella fallen skilja tillhandahållandena åt på grund av dessa omständigheter väger därför som jag ser det inte tyngre än skälen för att i stället se det som ett enda tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp.

12. Förhandsbeskedet ska därför enligt min mening fastställas.

Skatterättsnämnden (2019-02-27, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd):

Förhandsbesked

Sökandenas tillhandahållanden utgör en från skatteplikt undantagen upplåtelse av hyresrätt respektive bostadsrätt.

Motivering

Sökandena vill veta om tillhandahållande av bostad respektive el och/eller vatten i de tre beskrivna situationerna ska anses utgöra ett sammansatt tillhandahållande av bostad som är undantaget från skatteplikt.

Det framgår av EU-domstolens dom i målet Wojskowa, C-43/14, att sådana omständigheter som ger uttryck för avtalsparternas intressen, såsom prissättnings- och faktureringsmetod, kan beaktas för att fastställa de omständigheter som är kännetecknande för transaktionen. Det ska undersökas om hyresgästen och hyresvärden enligt avtalet främst vill hyra respektive hyra ut en fastighet och endast subsidiärt önskar erhålla respektive tillhandahålla andra tjänster även om dessa är nödvändiga för nyttjandet av fastigheten (p. 37). Om hyresgästen har möjlighet att välja sina tjänsteleverantörer och/eller det sätt på vilket tjänsterna används, kan tjänsterna i princip anses fristående från uthyrningen. I synnerhet om hyresgästen kan bestämma över sin förbrukning, vilken kan kontrolleras genom enskilda mätare och faktureras efter förbrukning. Det förhållandet att hyresavtalet kan sägas upp om övriga avgifter vid hyra inte betalas hindrar inte att de kan ses som fristående tillhandahållanden. Vidare är den omständigheten att hyresgästen har rätt att välja tjänsteleverantör inte

heller i sig avgörande. Om en fastighet som bjuds ut till uthyrning objektivt sett, ur ett ekonomiskt perspektiv, framstår som en helhet med tillhörande tjänster, kan dessa tjänster tillsammans med uthyrningen anses utgöra ett enda tillhandahållande (p. 39–42).

Det framgår av hyresavtalet respektive bostadsrättsföreningarnas stadgar att det i upplåtelsen av bostaden även ingår el och/eller varmvatten. Det är hyresvärden respektive bostadsrättsföreningen som ingår avtalen med tjänsteleverantörerna vilket innebär att den boende inte själv kan välja leverantör och på detta sätt påverka kostnaden. När det gäller bostadsrättslägenheterna tillkommer även en kostnad för gemensam förbrukning som schabloniserat fördelas mellan bostäderna. I syfte att minska energi-användningen och därigenom miljöbelastningen uppmäts och debiteras förbrukningen specificerat på hyresavin respektive årsavgiften, som delbetalas varje månad.

Tillgången till el och/eller vatten är en nödvändig förutsättning för att kunna nyttja lägenheten som bostad. Ur ett ekonomiskt perspektiv framstår sökandenas upplåtelse av bostad samt el och/eller vatten därför, enligt Skatterättsnämndens mening, som en helhet och det vore konstlat att skilja de olika delarna åt. Vad som kännetecknar tillhandahållandet är upplåtelse av en bostad varför tillhandahållandet av el och/eller vatten får anses underordnade upplåtelsen av bostaden även om individuell mätning och debitering sker. Upplåtelsen omfattas därför av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML.

Med hänsyn till Skatterättsnämndens svar på fråga 1 förfaller övriga frågor (frågorna 2–3).