

Ref 6

Fråga om tillhandahållande av s.k. aktivitetsbaserade arbetsplatser är undantaget från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet (I och II). Förhandsbesked om mervärdesskatt.

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

I.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 februari 2021 följande dom (mål nr 6470-19).

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. NCC Property Sjuttiofyra AB avser att tillhandahålla s.k. aktivitetsbaserade arbetsplatser genom medlemskap. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet av respektive medlemskap är att anse som ett sammansatt tillhandahållande som är skattepliktigt. För det fall att Skatterättsnämnden skulle finna att det är fråga om flera separata tillhandahållanden ville bolaget även få veta om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. I ansökan anges följande.

4. Ett aktivitetsbaserat kontor utgörs av ett öppet kontorslandskap med fria arbetsplatser och loungeutrymmen. Medlemmarna är inte garanterade att få en arbetsplats eftersom det kommer att erbjudas fler medlemskap än arbetsplatser. Bolaget uppskattar att medlemsantalet kommer att uppgå till fyra gånger fler än antalet arbetsplatser. Detta är medlemmarna införstådda med, det är möjligheten att interagera med andra medlemmar och samtidigt utveckla sitt eget kontaktnät som är det väsentliga för dem. Ingen medlem har exklusiv förfoganderätt till lokalen eller någon viss del av den.

5. Bolaget avser att anställa en s.k. community manager som ska ha till uppgift att bidra till att medlemmarna får kontakt med

varandra. Community managern ska även se till att medlemmarna har det som de behöver och ta upp beställningar på tilläggstjänster. Bolaget kommer därutöver att anordna gemensamma nätverksaktiviteter och marknadsföringsevent.

6. Avtalstiden är tolv månader med tre månaders uppsägningstid. Medlemmarna har tillgång till lokalerna dygnet runt alla dagar. I ett medlemskap ingår även bl.a. utrustning för internet och wifi, bemannad receptionsservice vardagar kl. 7.00–19.00, tillgång till mötesrum, förvaring i dagskåp, kaffe m.m., städning och bevakning i form av t.ex. nattvakt. Enligt bolagets kalkyler kommer 30 procent av kostnaderna att avse lokalerna och 22 procent av intäkterna att vara hänförliga till uthyrning av arbetsplatser. Av bolagets intäkter kommer således 78 procent att vara hänförliga till tillhandahållandet av de tjänster som ingår i medlemskapen och andra tjänster som erbjuds mot separat betalning.

7. Bolaget avser att erbjuda tre typer av medlemskap. Member Complete och Member Community är personliga medlemskap medan Member Multi är ett icke personligt medlemskap anpassat för företag. Member Community ger dock inte i sig tillgång till bolagets kontor utan en sådan medlem måste köpa ett dagpass för att kunna använda bolagets tjänster.

8. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande av Member Complete respektive Member Multi är att se som ett sammansatt tillhandahållande av tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt. Vidare fann nämnden att tillhandahållandet inom ramen för Member Community är skattepliktigt. Som motivering angavs följande. Genom Member Complete och Member Multi får kunderna, dygnet runt, tillträde till en lokal där de bl.a. erbjuds en arbetsplats i mån av plats. Det får förutsättas att lokalerna är dimensionerade på ett sätt som normalt ger de kunder som kommer till lokalen tillgång till en plats. De tjänster som erbjuds kunderna utöver en flexibel arbetsplats, såsom underhåll, städning, säkerhet och kontorsmaterial samt tillgång till en community manager, får bedömas vara nödvändiga för att nyttja lokalerna på åsyftat sätt, dvs. underordnade tjänster. Genom medlemskapen tillhandahåller bolaget därmed huvudsakligen sina kunder tillgång till lokal. Member Community ger däremot inte i sig tillträde till någon lokal och omsättning av denna tjänst är därför inte undantagen från skatteplikt.

Yrkanden m.m.

9. *NCC Property Sjuttiofyra AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bolagets tillhandahållanden av Member Complete och Member Multi utgör skattepliktiga tillhandahållanden. Bolaget anser att förhandsbeskedet vad gäller Member Community ska stå fast.

10. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet vad gäller Member Complete och Member Multi.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om tillhandahållande av medlemskap som ger tillgång till lokaler med aktivitetsbaserade arbetsplatser ska undantas från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.

Rättslig reglering m.m.

12. Omsättning av varor och tjänster är enligt 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen (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.

13. 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Ett eller flera tillhandahållanden

14. 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).

15. 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).

16. 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

17. EU-domstolen har definierat begreppet uthyrning av fast egendom i artikel 135.1 I 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 (Veronsaajien oikeudenvontayksikkö, C-215/19, EU:C:2020:518, punkt 40). 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.)

18. 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 (Veronsaajien oikeudenvontayksikkö, punkterna 41 och 43).

19. 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, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 25).

Bedömningen i detta fall

20. Såväl Skatterättsnämnden som parterna anser att vart och ett av medlemskapen Member Complete och Member Multi utgör ett enda sammansatt tillhandahållande. Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning och övergår därför till att pröva om tillhandahållandena är undantagna från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.

21. Bolaget framhåller att det som kunderna huvudsakligen efterfrågar inte är en viss arbetsplats eller yta i lokalerna utan den utrustning och gemenskap samt de övriga tjänster som ingår i medlemskapen. Tillhandahållandena är därför skattepliktiga.

22. Skatteverket anser att det är tillgången till en arbetsplats i lokalerna som utgör den huvudsakligen delen av tillhandahållandena. Om en lokal varaktigt ställs till förfogande tillsammans med andra varor och tjänster är tillgången till lokalen normalt en så betydelsefull del av tillhandahållandet att det får anses vara denna del som en genomsnittlig kund huvudsakligen efterfrågar och som därför karakteriserar tillhandahållandet i sin helhet. Medlemskapen omfattas därmed av undantaget från skatteplikt.

23. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att medlemskapen Member Complete och Member Multi inte ger någon garanterad rätt till en arbetsplats eller viss yta. Bolaget har tvärtom uppgett att

antalet medlemskap kommer att vara betydligt fler än antalet arbetsplatser. En medlem har alltså inte rätt att ta en plats eller yta i besittning och utestänga andra från motsvarande rätt. Samtliga de kriterier som EU-domstolen har slagit fast för att det ska anses föreligga en från skatteplikt undantagen uthyrning av fast egendom är därmed inte uppfyllda (se punkt 17).

24. Tillhandahållandena är således skattepliktiga och Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser medlemskapen Member Complete och Member Multi ska därför ändras.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att bolagets tillhandahållanden av medlemskapen Member Complete och Member Multi är skattepliktiga.

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

Skatterättsnämnden (2019-11-12, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored [skiljaktig], Olsson [skiljaktig], Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd*):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: NCC Property Sjuttiofyra AB:s (Bolagets) tillhandahållande inom ramen för Member Complete och Member Multi är att se som ett sammansatt tillhandahållande av tjänster som omfattas av undantag från skatteplikt.

Tillhandahållandet inom ramen för Member Community är en skattepliktig omsättning.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågorna 1 och 2

För att besvara frågan om tillhandahållandena av Member Complete, Member Multi och Member Community omfattas av skatteplikt till mervärdesskatt eller är undantagna från skatteplikt är det först nödvändigt att pröva om det är fråga om ett eller flera tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende.

Som regel ska varje tillhandahållande anses som fristående och självständigt (Stock, C-208/15, EU:C:2016:936, p. 26). 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 (Stock, p. 27). Det är också fråga om ett enda tillhandahållande när något tillhandahå-

hållande utgör det huvudsakliga medan andra anses som underordnade detta. Ett tillhandahållande ska särskilt betraktas som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar det i sig, utan tillhandahållandet för dem endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållande som företaget erbjuder (Stock, p. 27). Vid bedömningen av om en transaktion som består av flera delar utgör ett eller flera tillhandahållanden har EU-domstolen lagt vikt bl.a. vid vad som är kännetecknande för transaktionen i fråga (Stock, p. 28). EU-domstolen har vidare beaktat det ekonomiska syftet med transaktionen (Stock, p. 29), samt om den genomsnittlige kunden efterfrågar just kombinationen av olika delar som i och för sig skulle kunna tillhandahållas separat (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, p. 24–28). Hur prissättning och fakturering sker kan också utgöra en indikation på hur delarna ska bedömas men är inte i sig avgörande (BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, p. 44).

Enligt Skatterättsnämndens mening är det ekonomiska syftet med de olika medlemskapen att tillhandahålla kunderna såväl aktivitetsbaserade som flexibla arbetsplatser. Dessa tillhandahållanden utgör enligt nämndens mening en helhet som kunderna bedöms efterfråga i stället för separata tjänster. Det är därför fråga om ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp.

Vid bedömningen av den mervärdesskatterättsliga karaktären av de i ärendet aktuella medlemskapen är frågan därefter främst om transaktionerna huvudsakligen ska anses som ett nyttjande av fast egendom eller i stället som tillhandahållande av tjänster för vilka den fasta egendomen är en underordnad men ändå en avgörande förutsättning (jfr p. 31 i Generaladvokatens yttrande i målet Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2000:504).

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.

Bolaget ska enligt ansökan erbjuda sina kunder aktivitetsbaserade arbetsplatser genom medlemskapen Member Complete och Member Multi. Kunderna får genom medlemskapen tillträde till en lokal dygnet runt. I lokalen erbjuds de bl.a. en arbetsplats i mån av plats. Av medlemsavtalen framgår att dessa gäller rullande i tolv månader från avtalets ingång med en uppsägningstid om tre månader.

Enligt Skatterättsnämndens bedömning erhåller kunden härigenom främst en sådan rätt att exklusivt använda aktuell lokal som utgör en förutsättning för den av EU-domstolen fastställda definitionen av ”uthyrning av fast egendom”. Kunderna erbjuds visserligen enbart en arbetsplats i mån av plats. Det får dock förutsättas att lokalerna är dimensionerade på ett sätt som normalt ger de medlemmar som kommer till arbetsplatsen tillgång till en plats av något slag bland de aktivitetsbaserade arbetsplatserna. Det förhållandet att lokalerna ska användas gemensamt med andra medför inte någon annan bedömning.

Syftet med medlemskapen får därför i detta fall betraktas som att kunden ges en passiv besittningsrätt till en yta eller en plats som har samband med att viss tid förflyter och som inte skapar något betydande

mervärde. De tjänster som enligt avtalen erbjuds kunden utöver en flexibel arbetsplats; såsom underhåll, städning säkerhet och kontorsmaterial samt tillgång till en community manager är sådana som får bedömas vara nödvändiga för att nyttja lokalerna på åsyftat sätt, dvs. underordnade tjänster. Enligt nämndens mening bör det också vara den mer flexibla tillgången till arbetsplats som kunderna först och främst efterfrågar.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning tillhandahåller således Bolaget huvudsakligen sina kunder tillgång till lokal genom medlemskapen. Övriga tjänster får anses underordnade det tillhandahållandet. Vid sådant förhållande ska Bolagets omsättning inom ramen för Member Complete och Member Multi i mervärdesskattehänseende behandlas som en från mervärdesskatteplikt undantagen upplåtelse av fast egendom.

Medlemskapet Member Community ger medlemmen en personlig passertag, en personlig positioneringstag, samt medlemsbrev och möjlighet att delta vid medlemsaktiviteter. Detta tillhandahållande skiljer sig alltså från de övriga medlemskapen på så sätt att det inte i sig ger tillträde till någon lokal. För att få tillgång till kontoret måste en Community-medlem lösa ett dagpass (Member Day). Omsättningen inom ramen för Member Community är därför inte att betrakta som en från mervärdesskatteplikt undantagen transaktion utan som en skattepliktig omsättning enligt huvudregeln i 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen (ML).

Olsson, Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde:

Liksom majoriteten anser vi att de tjänster bolaget tillhandahåller inom ramen för de tre aktuella medlemskapen är en enda sammansatt tjänst. Vi anser dock till skillnad mot majoriteten att även medlemskapen Member Complete och Member Multi är tillhandahållanden som är skattepliktiga.

EU-domstolen har i flera domar definierat begreppet uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 135.1 1 i mervärdesskatte-direktivet. De egenskaper som kännetecknar en sådan uthyrning är att en hyresvärd, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, till en hyresgäst upplåter rätten att nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt (C-284/03, Temco, p. 19). Samtliga kännetecken ska vara uppfyllda för att det ska vara fråga om en sådan uthyrning som omfattas av undantaget från skatteplikt (C-55/14, Luc Varenne, punkt 22). EU-domstolen har även uttalat att undantaget från skatteplikt ska tolkas restriktivt eftersom det är ett undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot vederlag. Om någon av de egenskaper som kännetecknar uthyrning av fast egendom saknas kan därför bestämmelsen i artikel 135.1 1 i direktivet inte tillämpas analogt enbart på grund av att nyttjandet av den aktuella fasta egendomen mest liknar uthyrning i den mening som avses i denna bestämmelse (C-55/14, Luc Varenne, punkt 23).

Medlemskapen Member Complete och Member Multi ger kunden tillgång till en aktivitetsbaserad arbetsplats i öppet kontorslandskap utan någon rätt till en specifik yta eller arbetsplats. Det kommer att finnas fler medlemmar än tillgängliga arbetsplatser vilket innebär att en kund inte är garanterad tillgång till en arbetsplats. Av de avtal som bifogats ansökan framgår inte någon rätt för kunden att motsätta sig hur många eller vilka ytterligare kunder bolaget väljer att ingå avtal med. Enligt vår bedömning

kan bolagets kunder därmed inte anses ha sådan exklusiv rätt att nyttja fastigheten, och att motsätta sig att andra får en motsvarande rätt, som är förutsättningen för att tjänsten ska omfattas av undantag från skatteplikt. Tjänsten är enligt vår uppfattning snarare att likna vid en rätt till tillträde till lokalerna för att utnyttja den utrustning och de tjänster som tillhandahålls där. Det är enligt vår mening en sammansatt tjänst där alla delar är skattepliktiga och där det saknas inslag av en från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse.

II.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 februari 2021 följande dom (mål nr 6471-19).

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. Technopolis AB tillhandahåller s.k. aktivitetsbaserade arbetsplatser genom prenumerationer. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om tillhandahållandet av respektive prenumeration är att anse som ett sammansatt tillhandahållande som är skattepliktigt. För det fall att Skatterättsnämnden skulle finna att det är fråga om flera separata tillhandahållanden ville bolaget få veta om dessa är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt. I ansökan anges följande.

4. I bolagets anläggningar erbjuds aktivitetsbaserade arbetsplatser och tillgång till andra faciliteter. För att stimulera till nätverk mellan kunderna avser bolaget att anställa en s.k. community manager som ska bidra till att kunderna får kontakt med varandra. Community managern ska även se till att kunderna har det som de behöver och ta upp beställningar på tilläggstjänster. Bolaget kommer därutöver att anordna gemensamma nätverksaktiviteter och marknadsföringsevent.

5. Det finns fyra olika typer av prenumerationer. Samtliga prenumerationer ger rätt till tillträde till en anläggning dygnet runt och till någon av bolagets andra anläggningar, i eller utanför Sverige, under högst fem dagar per månad. Avtalstiden är minst en månad. Det pris som kunderna betalar är beräknat på det samlade värdet av de tjänster som ingår i prenumerationen. Utöver det som ingår i prenumerationerna kommer ytterligare servicetjänster att erbjudas mot betalning enligt separat prislista.

6. UMA Access ger kunden tillgång till en arbetsstation i ett öppet kontorslandskap i mån av plats. Vidare ges tillgång till wifi, bolagets interna sociala nätverk, bemannad receptionsservice dygnet runt, kaffe m.m., utskrifts- och kopieringstjänster, städning, säkerhetstjänster och underhåll av faciliteterna. Slutligen erhålls rabatt på priset för att använda något av mötesrummen.

7. UMA Team är en prenumeration för flera personer från ett företag. Den tillhandahålls i tre olika varianter beroende på antal personer och innehåller samma tjänster som UMA Access.

8. UMA Access+ motsvarar UMA Access med den skillnaden att kunden garanteras en viss arbetsstation. Utöver detta får kunden också tillgång till låsbara skåp, bolagsadress och postbox.

9. UMA Private ger kunden tillgång till ett möblerat och låsbart rum som andra kunder inte har rätt att använda. För att kunna komma åt kontoret behöver kunden passera receptionen. Det är inte tillåtet att ta med sig egna möbler eller att göra några förändringar av rummets interiör. Prenumerationen innehåller i övrigt samma tjänster som UMA Access+.

10. Skatterättsnämnden fann att bolagets tillhandahållande av respektive prenumeration är att se som ett sammansatt tillhandahållande av tjänster som är undantaget från skatteplikt. Som motivering angavs följande. Genom prenumerationerna får kunderna tillträde dygnet runt till en lokal, där de erbjuds bl.a. en arbetsstation. UMA Access och UMA Team ger visserligen kunden enbart tillgång till en arbetsstation i mån av plats. Det får dock förutsättas att lokalerna är dimensionerade på ett sätt som normalt ger de kunder som kommer till lokalen tillgång till en plats. De tjänster som erbjuds kunderna utöver en flexibel arbetsplats, såsom underhåll, städning, säkerhet och kontorsmaterial samt tillgång till en community manager, är sådana som får bedömas vara nödvändiga för att nyttja lokalerna på åsyftat sätt, dvs. underordnade tjänster. Genom prenumerationerna tillhandahåller bolaget därmed huvudsakligen sina kunder tillgång till lokal.

Yrkanden m.m.

11. *Technopolis AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att var och en av bolagets prenumerationer ska anses utgöra ett tillhandahållande av en skattepliktig tjänst.

12. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

13. Frågan i målet är om tillhandahållande av prenumerationer som ger tillgång till lokaler med aktivitetsbaserade arbetsplatser ska undantas från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.

Rättslig reglering m.m.

[Punkterna 14 och 15 har samma innehåll som punkterna 12 och 13 i I.]

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

[Punkterna 16–21 har samma rubriker och innehåll som punkterna 14–19 i I.]

Bedömningen i detta fall

22. Såväl Skatterättsnämnden som parterna anser att respektive prenumeration utgör ett enda sammansatt tillhandahållande. Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning och övergår därför till att pröva om tillhandahållandena är undantagna från skatteplikt såsom upplåtelse av fastighet.

23. Bolaget framhåller att det som kunderna huvudsakligen efterfrågar inte är en viss arbetsplats eller yta i lokalerna utan den utrustning och de tjänster, särskilt bolagets sociala nätverk, som ingår i prenumerationerna. Tillhandahållandena är därför skattepliktiga.

24. Skatteverket anser att det är tillgången till en arbetsplats i lokalerna som utgör den huvudsakliga delen av tillhandahållandena. Om en lokal varaktigt ställs till förfogande tillsammans med andra varor och tjänster är tillgången till lokalen normalt en så betydelsefull del av tillhandahållandet att det får anses vara denna del som en genomsnittlig kund huvudsakligen efterfrågar och som därför karakteriserar tillhandahållandet i sin helhet. Prenumerationerna omfattas därmed av undantaget från skatteplikt.

25. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att prenumerationerna UMA Access och UMA Team inte ger någon garanterad rätt till en arbetsplats eller viss yta. En kund har alltså inte rätt att ta en plats eller yta i besittning och utestänga andra från motsvarande rätt. Samtliga de kriterier som EU-domstolen har slagit fast för att det ska anses föreligga en från skatteplikt undantagen uthyrning av fast egendom är därmed inte uppfyllda (se punkt 19) och dessa båda tillhandahållanden är således skattepliktiga.¹

26. Prenumerationen UMA Access+ garanterar kunden en viss arbetsstation och innehåller därmed en del som kan sägas utgöra fastighetsupplåtelse. I prenumerationen ingår emellertid också flera andra tjänster. Det som en genomsnittlig kund efterfrågar får anses vara en kombination av dessa båda delar, dvs. rätten att disponera en arbetsstation och tillgången till de andra tjänsterna. Delarna ska därför jämföras och ingen av dem ska betraktas som huvudsaklig.

¹ Punkt 19 har samma innehåll som punkt 17 i I. (red. anm.).

Eftersom undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt kan tillhandahållandet av prenumerationen UMA Access+ inte omfattas av undantag från skatteplikt utan är skattepliktigt (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkterna 41–43).

27. Vad slutligen gäller UMA Private får kunden rätt till ett visst låsbart utrymme och kan således utesluta andra från motsvarande rätt. Det finns visserligen vissa begränsningar i kundens möjlighet att förfoga över utrymmena, men enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får nyttjanderätten till lokalen anses utgöra det dominerande inslaget i tillhandahållandet. Prenumerationen UMA Private är således undantagen från skatteplikt.

28. Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gäller prenumerationerna UMA Access, UMA Team och UMA Access+ ska således ändras. Förhandsbeskedet såvitt avser UMA Private ska fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att Technopolis AB:s tillhandahållanden av prenumerationerna UMA Access, UMA Team och UMA Access+ är skattepliktiga.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser prenumerationen UMA Private.

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

Skatterättsnämnden (2019-11-12, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored [skiljaktig], Olsson [skiljaktig], Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd*):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 2: Technopolis AB:s (Bolagets) tillhandahållande inom ramen för respektive prenumeration är att se som ett sammansatt tillhandahållande av tjänster som är undantaget från skatteplikt.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågorna 1 och 2

[Texten i första–femte styckena har samma sakliga innehåll som första–femte styckena av nämndens bedömning i I.]

Av handlingarna framgår att Bolaget inom ramen för sitt koncept med aktivitetsbaserade arbetsplatser kommer att tillhandahålla prenumerationer där kunder får tillträde till en lokal där de bl.a. erbjuds en arbets-

station. Kunderna har tillgång till lokalen dygnet runt. Enligt de allmänna avtalsvillkoren är avtalstiden minst en månad.

Enligt Skatterättsnämndens bedömning erhåller kunden härigenom främst en sådan rätt att exklusivt använda aktuell lokal som utgör en förutsättning för den av EU-domstolen fastställda definitionen av ”uthyrning av fast egendom”. Prenumerationerna UMA Access och UMA Team ger visserligen kunderna enbart tillgång till en arbetsstation i mån av plats. Det får dock förutsättas att lokalerna är dimensionerade på ett sätt som normalt ger de kunder som kommer till arbetsplatsen tillgång till en plats av något slag bland de aktivitetsbaserade arbetsplatserna. Det förhållandet att lokalerna ska användas gemensamt med andra medför inte någon annan bedömning.

Syftet med prenumerationerna får således i detta fall betraktas som att kunden ges en passiv besittningsrätt till en yta eller en plats som har samband med att viss tid förflyter och som inte skapar något betydande mervärde. De tjänster som enligt avtalen erbjuds kunden utöver en flexibel arbetsplats; såsom underhåll, städning säkerhet och kontorsmaterial samt tillgång till en community manager är sådana som får bedömas vara nödvändiga för att nyttja lokalerna på åsyftat sätt, dvs. underordnade tjänster. Enligt nämndens mening bör det också vara den mer flexibla tillgången till arbetsplats som kunderna först och främst efterfrågar.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning tillhandahåller således Bolaget huvudsakligen sina kunder tillgång till lokal genom de olika prenumerationerna. Övriga tjänster får anses underordnade det tillhandahållandet. Vid sådant förhållande ska Bolagets omsättning inom ramen för respektive prenumeration i mervärdesskattehänseende behandlas som en från mervärdesskatteplikt undantagen upplåtelse av fast egendom.

Fored och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde:

Vi anser till skillnad mot majoriteten att samtliga prenumerationer är tillhandahållanden som i sin helhet är skattepliktiga.

Prenumerationerna UMA Access och UMA Team är enligt vår mening en sammansatt tjänst där alla delar är skattepliktiga och där det saknas inslag av en från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse.

Prenumerationerna UMA Access+ och UMA Private kan innehålla moment av skattefri upplåtelse av fastighet men tillhandahållandet är i sin helhet skattepliktigt. De olika delarna har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp. Eftersom denna s.k. kombinationstjänst ska behandlas som en helhet kan prenumerationerna inte omfattas av undantag från skatteplikt.

[text här utelämnad; se andra stycket av den skiljaktiga meningen i I.]

Prenumerationerna UMA Access och UMA Team ger kunden tillgång till en arbetsstation i öppet kontorslandskap utan någon rätt till en specifik yta eller arbetsplats. Kunden har tillgång till en arbetsstation i mån av plats och bolaget garanterar därmed inte en arbetsstation till alla kunder under alla dagar. Det är inte heller möjligt att i förväg boka en arbetsstation. Tjänsten är enligt vår uppfattning snarare att likna vid en rätt till tillträde till lokalerna för att utnyttja den utrustning och de tjänster som tillhandahålls där. Det är enligt vår mening en sammansatt tjänst där alla delar är

skattepliktiga och där det saknas inslag av en från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse.

Prenumeration UMA Access+ garanterar kunden en arbetsstation. UMA Private ger kunden tillgång till ett möblerat kontor som går att låsa. Kunden kan komma överens om att dela kontor med andra kunder. Prenumerationen är därför inte personlig och Bolaget kan därmed erbjuda fler prenumerationer än det finns kontor. Avtalsvillkoren kan ändras med en månads varsel.

Trots att UMA Access+ och UMA Private kan innehålla inslag av fastighetsupplåtelse ändrar tjänsten karaktär när den paketeras med andra fullt momspliktiga tjänster. Tjänsten ändrar karaktär till en s.k. kombinationstjänst som i sig inte kan omfattas av undantag från skatteplikt (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, p.43).

Att klassificera Bolagets kombinationstjänster som skattefria upplåtelser av fastighet strider mot den inom mervärdesskatterätten grundläggande principen att undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt.

Olsson var skiljaktig och anförde:

Liksom majoriteten anser jag att de tjänster bolaget tillhandahåller inom ramen för de fyra aktuella prenumerationerna är en enda sammansatt tjänst. Jag anser dock till skillnad mot majoriteten att UMA Access och UMA Team är tillhandahållanden som är skattepliktiga.

[text här utelämnad; se andra stycket av den skiljaktiga meningen i I.]

Prenumerationerna UMA Access och UMA Team ger kunden tillgång till en arbetsstation i öppet kontorslandskap utan någon rätt till en specifik yta eller arbetsplats. Kunden har tillgång till en arbetsstation i mån av plats och bolaget garanterar därmed inte en arbetsstation till alla kunder under alla dagar. Det är inte heller möjligt att i förväg boka en arbetsstation. Av de prenumerationsavtal som bifogats ansökan framgår inte någon rätt för kunden att motsätta sig hur många eller vilka ytterligare kunder bolaget väljer att ingå avtal med. Enligt min bedömning kan bolagets kunder därmed inte anses ha sådan exklusiv rätt att nyttja fastigheten, och att motsätta sig att andra får en motsvarande rätt, som är förutsättningen för att tjänsten ska omfattas av undantag från skatteplikt. Tjänsten är enligt min uppfattning snarare att likna vid en rätt till tillträde till lokalerna för att utnyttja den utrustning och de tjänster som tillhandahålls där. Det är enligt min mening en sammansatt tjänst där alla delar är skattepliktiga och där det saknas inslag av en från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse.