

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Juridiska institutionen
Juristprogrammet HT 2020
HRO800 H20 Examensarbete
30 högskolepoäng

Coworking och mervärdesskatt

Lokalupplåtelse eller tjänst?



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

Författare: Jonathan Svitzer
Handledare: Pernilla Rendahl
Examinator: Robert Pålsson

Innehållsförteckning

Förkortningar.....	1
1. Inledning.....	2
1.1 Bakgrund	2
1.2 Syfte och frågeställning	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Disposition.....	9
2. Samlat eller separat tillhandahållande av tjänster?	10
2.1 Inledning	10
2.2 Reglering	10
2.3 Praxis	11
2.4 Analys.....	21
2.5 Sammanfattning.....	24
3. Är det samlade tillhandahållandet skattepliktigt eller undantaget från skatteplikt?.....	25
3.1 Inledning	25
3.2 Reglering	25
3.3 Praxis	26
3.4 Analys.....	33
3.5 Sammanfattning.....	37
4. Uppfyller tjänsten definitionen för uthyrning av fast egendom?	38
4.1 Inledning	38
4.2 Reglering	38
4.3 Praxis	39
4.4 Analys.....	40
4.5 Sammanfattning.....	42
5. Sammanfattning och avslutande reflektioner	43
5.1 Sammanfattning.....	43
5.2 Avslutande reflektioner	45
Källförteckning.....	47

Förkortningar

CPP	Card Protection Plan
EUD	EU-domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
ibid.	ibidem (på samma ställe)
kap.	kapitel
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NML	Nya Mervärdesskattelagen
p.	punkt
prop.	proposition
s.	sida
SRN	Skatterättsnämnden
SOU	Statens offentliga utredningar

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Skatterättsnämnden (SRN) meddelade i ett förhandsbesked 2011 att tillhandahållandet av en typ av så kallade coworking-ytor ansågs vara en för mervärdesskatt skattepliktig omsättning av tjänst.¹ Den synen förändrades under hösten 2019 när SRN genom två nya förhandsbesked meddelade att tillhandahållandet av liknande ytor var från skatteplikt undantagen lokalupplåtelse och således inte omfattades av den generella skatteplikten för mervärdesskatt.² Förhandsbeskeden är endast bindande emot de sökande men fastställs de i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) kan dess prejudicerande verkan påverka beskattningen av coworking.

Coworking är ett förhållandevis nytt sätt att arbeta på, men det har vuxit snabbt de senaste åren. Enligt Fastighetsägarna fanns det år 2007 globalt 14 stycken coworking-arbetsplatser.³ År 2020 beräknas den siffran stiga upp emot 20 000.⁴ Konceptet nådde Sverige tidigt men det var inte förrän år 2015 som det började expandera i hög takt och idag finns flertalet coworking-kontor i landets större städer.⁵ Enligt Fastighetsägarna innebär begreppet coworking att flera företag delar på en och samma kontorsyta.⁶ Istället för individuella hyreskontrakt tecknar kunderna medlemskap för att få tillgång till arbetsplatsen och de tjänster som erbjuds. Inledningsvis skapades konceptet för att möta de behov som startups, småföretagare och frilansare hade av billiga arbetsplatser centralt belägna i större städer. Idag har konceptet utvecklats och med det har målgruppen vidgats, det erbjuds mer än enbart tillgång till en arbetsplats och kunderna är allt ifrån små startups till stora etablerade företag. Utöver tillgång till lokalen och dess arbetsplatser ingår flera andra kringtjänster, som receptionsservice, mingel- & loungeytor, mötes- & konferensrum, tillgång till internet och skrivare, kaffe, frukt, frukostbuffé, ordnade event, föreläsningar, städning, tillgång till gym & träning, vaktjänster, barnomsorg och liknande. Det kan ses som en kombination av ett aktivitetsbaserat kontorslandskap och en ständigt pågående konferens. I regel har kunderna inte några fasta kontorsplatser utan det är på basis av ”först till kvarn”, även om undantag kan förekomma beroende på tillhandahållare och typ av abonnemang. Utöver en kontorsplats att utföra arbete på är det alltså, enligt de som erbjuder tjänsterna, en plats att nätverka, dela erfarenheter och skapa kontakt med andra företag på.

Det finns ingen allmän definition av tjänsten coworking. I ett av förhandsbeskeden kallar sökande tjänsten för ”en ny form av aktivitetsbaserade arbetsplatser” då de redan erbjuder vad de kallar coworking-lokaler.⁷ I de två andra förhandsbeskeden nämns begreppet coworking

¹ Skatterättsnämndens förhandsbesked den 10 juni 2011 dnr 41-10/I.

² Skatterättsnämndens förhandsbesked den 12 november 2019 dnr 16-19/I & Skatterättsnämndens förhandsbesked den 12 november 2019 dnr 41-18/I.

³ <https://www.fastighetsagarna.se/globalassets/rapporter/stockholms-rapporter/coworking--kontor-en-exponentiell-trend.pdf?bustCache=1599562330415> s. 4 (hämtad 2020-09-03).

⁴ <https://www.coworkingresources.org/blog/key-figures-coworking-growth> (hämtad 2020-09-03).

⁵ <https://www.fastighetsagarna.se/globalassets/rapporter/stockholms-rapporter/coworking--kontor-en-exponentiell-trend.pdf?bustCache=1599562330415> s. 5 (hämtad 2020-09-03).

⁶ Ibid. s. 3 (hämtad 2020-09-03).

⁷ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 16-19/I.

inte alls.⁸ För att inte blanda ihop och använda olika begrepp avseende liknande tjänster används i uppsatsen begreppet coworking som det definieras av Fastighetsägarna. Vilket innebär en tjänst där en och samma lokal upplåts, utan någon exklusiv nyttjanderätt, till flera hyresgäster eller kunder på abonnemangsbasis. I praktiken kan bristen av en allmänt accepterad definition av tjänsten innebära att begreppet används för att beskriva olika typer tjänster. Från att av tillhandahållaren marknadsföras som ett "community" där man får dela lokal med andra, vilket är i linje med definitionen som den används i uppsatsen, till att avse en plats att utföra arbete med möjlighet till en egen arbetsplats.⁹

Enligt 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen (ML) gäller en generell skatteplikt till mervärdesskatt avseende all omsättning av varor och tjänster, om inget annat stadgas i samma kapitel.¹⁰ I 3 kap. 2 § ML undantas omsättning av fastigheter, överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter och bostadsrätter samt andra rättigheter till fastigheter från skatteplikt till mervärdesskatt. Det finns även undantag från undantaget stadgade i 3 kap. 3 § ML. I första stycket stadgas obligatorisk skattskyldighet för vissa typer av fastighetsupplåtelser, och i andra stycket ges en möjlighet till frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet. Då mervärdesskatteområdet är harmoniserat inom EU har domstol och myndigheter vid tillämpning i Sverige en skyldighet att tolka och tillämpa EU-konformt.¹¹ Vid en sådan tillämpning är de centrala källorna på området mervärdesskattedirektivet samt praxis från EU-domstolen (EUD).¹²

I Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 41-10/I, från 2011, erbjöd sökande en tjänst som de kallade tillhandahållande av mötesplatser. Tjänsten erbjöds i av tillhandahållaren hyrda lokaler. Avtal tecknades med kunderna på perioder om en månad, ett kvartal eller ett år. I tjänsten ingick tillträde till lokalen dygnet runt, rätt till sökandes marknadsföring av kunderna, tillgång till teknisk utrustning på plats, eget postfack samt sökandes affärsnätverk och övriga aktiviteter och seminarier som hölls i lokalerna. Det fanns ingen möjlighet för kunderna att boka arbetsplatser eller mötesrum, jobba avskärmat från andra kunder eller lämna saker när de inte var på plats. Sökande uppgav att antalet arbetsplatser understeg antalet kunder samt att de förbehöll sig rätten att genomföra aktiviteter i lokalen och upplåta den för kunders räkning utan begränsning. En typisk coworking-tjänst enligt hur begreppet används i uppsatsen och av Fastighetsägarna, begreppet används dock ej av sökande själv.

SRN bedömde att upplåtelsen av lokalen till kunderna var så pass begränsad att den ej uppfyllde EU-domstolens definition av uthyrning av fast egendom. SRN bedömde även att lokalupplåtelsen samt de tillhörande servicetjänsterna var så tätt knutna till varandra att det vore konstlat att dela upp dem, de skulle således anses som ett samlat tillhandahållande i mervärdesskattehänseende. SRN ansåg att tjänsten som sökande erbjöd huvudsakligen kännetecknades av de olika tjänster som erbjöds snarare än en passiv upplåtelse till lokalen.

⁸ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 41-10/I och dnr 41-18/I.

⁹ Jämför hur olika aktörer använder begreppet: <https://convendum.se/sv/coworking-space/> (hämtad 2020-09-04) och <https://www.regus.se/en-se/coworking-space> (hämtad 2020-09-04).

¹⁰ Mervärdesskattelag (1994:200).

¹¹ Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, & Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, sjunde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2020, s. 28 och ex. C-26/62 Van Gend en Loos.

¹² RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Vid en samlad bedömning ansåg SRN att sökandes verksamhet enbart bestod av skattepliktig omsättning av tjänst. Beslutet var enhälligt i nämnden och överklagades varken av sökande eller Skatteverket.

Hösten 2019 meddelade SRN två nya förhandsbesked, dnr 16-19/I och 41-18/I. Dessa senare förhandsbesked behandlade liknande tillhandahållanden som förhandsbeskedet från 2011. I förhandsbesked dnr 16-19/I definierade sökande sin tjänst som tillhandahållande av aktivitetsbaserade arbetsplatser. Sökande erbjöd tre typer av medlemskap varav två gav medlemmen tillgång till lokalen dygnet runt året om, samt ett tredje medlemskap där medlemmen behövde passera igenom receptionen under dess öppettider och lösa entré för dagen. Medlemskapen gällde rullande i 12 månader med en uppsägningstid om tre månader. Utöver tillgång till lokalen innebar medlemskapen tillgång till icke exklusiva arbetsplatser, en community manager (en person som rör sig fritt i lokalen med syfte att stimulera kontakten mellan kunderna), ej bokningsbara mötesrum, loungeutrymmen, frukostbuffé, tillgång till varm och kall dryck, bemannad reception under kontorstider samt det mesta som finns i ett modernt kontor idag. Kunderna erbjöds ingen möjlighet att boka arbetsplatser eller lämna kvar saker när de inte var på plats och medlemskapen erbjöds till fler kunder än det fanns arbetsplatser. Sökande ansåg att kundernas syfte med medlemskapen var att få tillgång till en gemenskap som stimulerar deras affärsverksamhet, inte enbart en plats att utföra arbete på.

SRN inleder förhandsbesked dnr 16-19/I med att konstatera att det vore konstlat att dela upp den erbjudna tjänsten i en lokalupplåtelse samt ett tillhandahållande av kringtjänsterna, varför allt var att anse som ett samlat tillhandahållande i mervärdesskattehänseende. Därefter konstateras att upplåtelsen av lokalen och den tillgång kunderna har genom medlemskap 1 och 2 uppfyller EU-domstolens definition av uthyrning av fast egendom. SRN konstaterar sedan att det är tillgången till lokalen som är kundernas huvudsakliga syfte med medlemskapet, inte de tjänster som sökande erbjuder på plats. Avseende medlemskap 3, där medlemmen inte fick obegränsat tillträde till lokalen, ansågs att upplåtelsen inte utgjorde passiv upplåtelse av lokalen utan att det var en skattepliktig omsättning. Sammanfattningsvis ansåg SRN att sökande genom medlemskap 1 och 2 erbjöd kunderna passiv besittningsrätt till fastigheten och att kringtjänsterna var underordnade, vilket innebar att den samlade tjänsten var undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt. Medlemskap 3 ansågs å andra sidan vara en skattepliktig omsättning av tjänst. Av nämndens sju ledamöter var tre skiljaktiga avseende medlemskap 1 och 2. Förhandsbeskedet har överklagats till HFD för avgörande.

I Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 41-18/I, det andra från 2019, behandlas en liknande ansökan som i det första från 2019. Utöver några mindre skillnader som att receptionstjänst erbjöds dygnet runt och att tillgång till flera liknande företagsparker i och utanför Sverige ingick i medlemskapet erbjöd sökande i det här ärendet i allt väsentligt samma tjänster som i det första från 2019. Prenumerationerna skilde sig dock genom att avtalstiden var minst en månad samt att några av de erbjudna prenumerationerna innehöll ett större inslag av privat arbetsyta som inte delades med andra kunder.

SRN går i förhandsbesked dnr 41-18/I igenom samma tre frågeställningar som i de tidigare förhandsbeskeden. Sökandes erbjudna tjänster anses vara ett samlat tillhandahållande som huvudsakligen utgör lokalupplåtelse och upplåtelsen uppfyller EU-domstolens definition av

uthyrning av fast egendom. Sammanfattningsvis anses tjänsterna vara en omsättning som är undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt. Även här var tre av sju ledamöter skiljaktiga och förhandsbeskedet är överklagat till HFD.

Som synes har den mervärdesskatterättsliga synen på coworking förändrats mellan 2011 och 2019. Liknande tillhandahållanden har i SRN bedömts olika och ledamöterna är inte eniga. Förhandsbeskeden från 2019 är överklagade och HFD meddelar sitt avgörande under 2021.¹³ Om förhandsbeskedet fastställs och tillhandahållandet av coworking-lokaler ändrar status från att vara en omsättning av tjänst, vilket omfattas av den generella skatteplikten för mervärdesskatt, till att bli undantagen från skatteplikt, kan de skattemässiga konsekvenserna slå hårt mot branschen.¹⁴

Förhandsbeskeden ovan behandlar tre centrala frågor. Den första är om tillhandahållandet av tjänsten ska anses vara ett eller flera tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende. Den andra är om omsättningen omfattas av skatteplikt till mervärdesskatt eller om den är undantagen. Den tredje är om lokalupplåtelsen uppfyller definitionen ”uthyrning av fast egendom” som den definieras av EU-domstolen.¹⁵ Skatterättsnämnden har ändrat sin bedömning i två av dessa tre frågor sedan 2011.

Skatterättsnämndens förhandsbesked gäller enbart de aktuella sökandes verksamheter, men om de fastställs i HFD kan dess prejudicerande verkan resultera i direkta mervärdesskatterättsliga konsekvenser för fastighetsägare som hyr ut till tillhandahållare av coworking-utor. Frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet kräver tre omständigheter av upplåtelsen. Det ska föreligga en uthyrning, den uthyrda egendomen ska utgöra fastighet i mervärdesskattehänseende och hyresgästen ska använda lokalen i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt.¹⁶ Om verksamheten som bedrivs i lokalen, coworking-tjänsten, ändrar karaktär från att omfattas av skatteplikt till att undantas innebär det att fastigheten ej kan vara föremål för frivillig skattskyldighet avseende den aktuella ytan och att fastighetsägaren mister rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. När en fastighet inte längre är föremål för frivillig skattskyldighet måste fastighetsägaren jämka för tidigare gjorda avdrag på ingående mervärdesskatt hänförlig till fastigheten.¹⁷ En kostnad som i många fall avseende coworking vältras över på hyresgästen.¹⁸ Om lokalkostnaden för tillhandahållaren ökar är en naturlig följd att kostnaden för tjänsten ut till kund ökar för att kompensera för ökningen, vilket drabbar den målgrupp som nyttjar tjänsten.

¹³ Jag har haft löpande kontakt med HFD under hösten 2020. Senaste informationen är att målet föredras december år 2020 och avgörande meddelas tidigt år 2021. (sista kontakt 3 december 2020).

¹⁴ Se exempelvis <https://blogg.pwc.se/taxmatters/aktivitetsbaserade-arbetsplatser-momskonsekvenser> (hämtad 2020-09-03).

¹⁵ SRN hänvisar till C-284/03 Temco Europe, ett centralt mål avseende definitionen. Se kap 4 nedan.

¹⁶ Förutsättningar för frivillig skattskyldighet, 3 kap. 3 § ML.

¹⁷ Jämkning av ingående mervärdesskatt på investeringsvaror, 8a kap. ML.

¹⁸ Om verksamheten tappar skatteplikten står tillhandahållaren enligt avtal ofta ansvarig för fastighetsägarens ökade kostnader för mervärdesskatt avseende fastigheten.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att analysera om tillhandahållandet av coworking-lokaler, så som det definieras av Fastighetsägarna, är en tjänst som omfattas av eller är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt. Syftet består av följande tre konkreta frågeställningar.

- Är tillhandahållandet av coworking-lokaler att anse som ett samlat eller flera separata tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende?
- Om tillhandahållandet är samlat, är det att anse som skattepliktig omsättning av tjänst eller från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet?
- Uppfyller upplåtelsen av lokalerna begreppet ”uthyrning av fast egendom” så som det definieras av EU-domstolen?

1.3 Metod och material

Vid analysen avseende skatteplikt på coworking används en rättsdogmatisk metod. För en lyckad de lege lata-argumentation behöver analysen utgå ifrån de allmänt accepterade rättskällorna lagstiftning, doktrin, praxis och förarbeten.¹⁹ Av den anledningen är en rättsdogmatisk metod passande då den tar sikte på att fastställa gällande rätt genom att söka svaren i de traditionella rättskällorna.²⁰

Arbetet ska uppfylla en viss nivå av vetenskaplighet snarare än att enbart vara en rent deskriptiv sammanställning av rättskällorna på området.²¹ Trots det inleds varje frågeställning med en beskrivning av de aktuella rättsreglerna. Beskrivningen är relevant för att presentera de bedömningar och svårigheter som aktualiseras vid tillämpning av regeln. Därefter följer en presentation av praxis bestående av domstolens tillämpning av de aktuella reglerna. Varje rättsfallspresentation följs av en analyserande kommentar. Alla kapitel avslutas med en fristående analys utifrån de presenterade målen, där domstolens argumentation rekonstrueras och resultatet tillämpas vid analysen av den för kapitlet aktuella frågan.

Mitt val av rättsdogmatisk metod är främst fokuserad på rättstillämpande part i högsta instans. Valet att inrikta mig på överrätternas tillämpning är inte av den anledning att underrätter och myndigheters tillämpning är irrelevant eller ointressant utan av den anledning att det är överrätterna, inom skatterätten är det HFD men framförallt EUD, som är sista instans och vars domar ligger till grund för kommande tolkning. Av samma anledning har förarbeten inte fått en framträdande roll i arbetet då det, enligt min uppfattning, sällan hänvisas till dem i avgöranden.²²

Den valda metoden är dock inte fri från kritik. Som Jareborg säger ”forskning kan vara vetenskaplig på två sätt. Man kan bedriva forskning med vetenskapliga metoder, d.v.s. med metoder som i sig är resultat av vetenskaplig verksamhet. . . Men man kan också bedriva

¹⁹ En argumentation som gör anspråk att beskriva vad gällande rättsläge är, jämför Kleinman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, s. 21–46. ur Nääv, Maria (red.) & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk Metodlära*, upplaga 2:1, Studentlitteratur AB, Lund, 2018 s. 36.

²⁰ Ibid. s. 21-23.

²¹ Sandgren, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. tredje upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2015, s. 13 - 17.

²² Jämför analyserna under avsnitt 2.3, 3.3, 4.3 nedan. Domstolarna hänvisar enbart till lagstiftning och högsta instans, inte till ex. Skatteverkets ställningstaganden, underrätt, propositioner, doktrin etc.

forskning i vetenskapligt syfte, och det är detta man gör inom rättsdogmatiken.” Då uppsatsens huvuddel består av analyser av praxis, vilket till stor del innebär en rent deskriptiv presentation av målen och domstolens argumentation, används ingen regelrätt vetenskaplig metod. Dock anser jag att ett ämne som detta, med en praktisk anknytning, passar bäst med en metod som tar sin utgångspunkt i lagstiftning, rättspraxis och redan accepterade principer.²³ Detta till skillnad från mer teoretiska metoder som, trots att de kan vara aktuella och intressanta på sitt eget sätt, inte har nått till domstolarna än.

Den rättsdogmatiska metoden och dess efterföljande argumentation är aldrig starkare än de rättskällor och analyser som den baseras på. Om analysen av rättskällorna är bristfällig faller den efterföljande argumentationen.²⁴ För att uppnå transparens med min analys och tolkning av valda källor hänvisas det tydligt till de aktuella källorna genom hela uppsatsen.

Skatteplikt på coworking kan inte utredas som en samlad fråga, utan det måste fastställas vad det rättsliga problemet egentligen består utav.²⁵ I förevarande fall är det uppsatsens tre delfrågor som aktualiseras när tjänsten bryts ned. Av den anledningen har presenterad praxis ofta inte en direkt anknytning till coworking-tjänsten generellt, utan endast till den aktuella delfrågan. Vid urvalet av praxis presenteras alla mål som SRN hänvisar till i förhandsbeskeden som nämns i bakgrunden, då jag vill analysera nämndens argumentation avseende frågorna. Utöver dem presenteras ett antal mål som jag anser tillför relevant argumentation eller utredning avseende den aktuella frågeställningen.

Med anledning av EU-rättens företräde inom mervärdesskatteområdet, samt de vanligt förekommande hänvisningarna till EU-domstolens domar vid svenska avgöranden såväl i Skatterättsnämnden som Högsta förvaltningsdomstolen, presenteras flera domar från EUD.²⁶ Dessa domar har främst hittats genom hänvisningar från andra rättsfall samt genom doktrin. EU-domstolens digitala databas har sökts igenom med referenser till artikel 135(1)(i) mervärdesskattedirektivet, dock utan framgång. Rättsfallen har enbart lästs på svenska.²⁷

Högsta förvaltningsdomstolens domar har hittats på dess hemsida och genom hänvisning från litteratur. Domarna är utvalda efter relevans för ämnet. Trots att analysen fokuserar på tillämpningen i högsta instans har alla Kammarrätterna kontaktats angående mål i lägre instans, men inget av det återkopplade materialet var relevant för uppsatsen.²⁸

Skatterättsnämndens hemsida har genomsökts efter förhandsbesked. Utöver de som presenteras i uppsatsen hittades inga förhandsbesked relevanta för uppsatsen. Nämndens databas blev digital år 2007 varför besked innan dess inte har undersökts. Dock existerade inte coworking då varför det inte bör finnas något relevant. Propositioner och förarbeten har sökts fram på Riksdagens hemsida.

²³ Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap i SvJT*, <https://svjt.se/svjt/2004/1>, s. 9 (hämtad 2020-09-11).

²⁴ *Ibid.* s. 38.

²⁵ Jämför Kleinman, 2018, s. 30.

²⁶ Jämför C-283/81 Cilfit, p. 8 jämte art. 267 i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

²⁷ Jämför C-283/81 Cilfit p. 18, alla språkversioner är giltiga.

²⁸ Det var enbart Kammarrätten i Stockholm som återkopplade med ett mål. Mål nr 3118-18 meddelat 2011-04-06.

Giacomo Lindgren Zucchinis avhandling rörande samlade tillhandahållanden i mervärdesskatt från år 2020 har använts i arbetet.²⁹ Avhandlingen är omfattande och välarbetad samt behandlar en liknande frågeställning som uppsatsen, om än på en mycket djupare nivå. Trots det har det inte använts under arbetets gång, utan först vid skrivprocessens slut då analysen utförts. Så har skett då uppsatsens syfte består av en fristående analys utifrån praxis, varför jag inte ville fördjupa mig i ett arbete som behandlar en liknande frågeställning innan den egna analysen utförts.

Då uppsatsens analyser främst baseras på praxis och principer, i kombination med att konceptet coworking är nytt vilket innebär att det inte finns omfattande doktrin, har litteratur inte använts i någon större utsträckning. Den litteratur som använts har främst nyttjats som källa för relevanta rättsfall på området, samt för materiella förtydliganden.³⁰

Artiklar som berör tillhandahållandet har hittats på internet. Notera att artiklarna är skrivna av branschorganisationer och revisionsbyråer, vilka i regel har en tydlig partsinställning i den aktuella frågan.

1.4 Avgränsningar

Tjänsterna coworking och kontorshotell är lika och kan enkelt förväxlas. Då det inte finns några klara definitioner av begreppen är det upp till tillhandahållaren att kalla sin tjänst vad de vill, varför begreppen kan användas synonymt men även avse tjänster som skiljer sig väsentligt innehållsmässigt. Trots att tjänsterna liknar varandra måste de för uppsatsen hållas isär. I uppsatsen används Fastighetsägarnas definitioner av de två begreppen.³¹ Med kontorshotell avses tjänster där hyresgästen har exklusiv tillgång till en egen lokal eller del av lokal, det vill säga där kunden erbjuds en egen lokal med en dörr som de kan låsa om sig. Med begreppet coworking avses tjänster där en och samma lokal upplåts, utan någon exklusiv nyttjanderätt, till flera hyresgäster. Uppsatsen behandlar inte upplåtelse av kontorshotell.

För att mervärdesskatt ska påföras en transaktion krävs att samtliga kriterier i 1 kap. 1 § ML är uppfyllda.³² Uppsatsen behandlar endast skattepliktsfrågan i 3 kap. ML. Under arbetet förutsätts det att resterande kriterier för påförande av mervärdesskatt är uppfyllda avseende de aktuella transaktionerna.³³

Effekterna av ett eventuellt införande av den Nya Mervärdesskattelagen (NML) som publicerades den 1 juni 2020 diskuteras inte i uppsatsen.³⁴ Syftet med översynen av ”gamla” mervärdesskattelagen och SOU:n avseende NML är inte att föreslå några materiella ändringar avseende de svenska reglerna utan snarare en rent språklig och systematisk översyn för bättre struktur och språkbruk. En särskild målsättning är att NML ska stå i överensstämmelse med

²⁹ Lindgren Zucchini, Giacomo, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. (Doctoral dissertation). Örebro: Örebro University, 2020.

³⁰ Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin, & Hansson, Ulrika, *Mervärdesskatt. Del I-II. Bok med supplement 53, januari 2020*, upplaga 2:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2020. Har varit en källa för flera rättsfall.

³¹ <https://www.fastighetsagarna.se/globalassets/rapporter/stockholms-rapporter/coworking--kontor-en-exponentiell-trend.pdf?bustCache=1599562330415> s. 3 (hämtad 2020-09-03).

³² <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.10/322347.html> (hämtad 2020-09-04).

³³ Följande kriterier; Omsättningsbegreppet i 2 kap. ML, beskattningsbar person & ekonomisk verksamhet i 4 kap. ML & omsättningsland i 5 kap. ML.

³⁴ SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag.

rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 (mervärdesskattedirektivet) vilket rent materiellt inte bör spela någon praktisk roll då mervärdesskatten är harmoniserad inom EU.³⁵ SOU:n presenteras inte i uppsatsen.³⁶

Det vanligaste förhållandet är att coworking-tillhandahållaren hyr en lokal av en fastighetsägare. Detta även om fastighetsägaren kan tillhandahålla tjänsten i egna lokaler. Uppsatsen berör endast det förhållande att coworking-tillhandahållaren hyr lokalen.

Förhandsbeskeden från 2019, som presenteras i inledningen, är överklagade till HFD. Jag har haft kontakt med domstolen och målen kommer att föredras under december månad 2020 men något slutligt avgörande meddelas inte förrän tidigt under 2021. Uppsatsen färdigställs och lämnas in under 2020 varför Högsta förvaltningsdomstolens avgörande inte analyseras.

1.5 Disposition

För en tydlig presentation av materialet och dess efterföljande analyser är uppsatsen indelad i fem kapitel. Uppsatsens syfte består av tre tydliga delfrågor som utreds i ett kapitel vardera. Utöver dessa börjar uppsatsen med ett inledande kapitel samt avslutas med ett sammanfattande kapitel och reflektion. Efter det avslutande kapitlet följer en källförteckning.

I kapitel två avhandlas den första av uppsatsens tre centrala delfrågor. Om coworking-tjänsten i mervärdesskatt hänseende ska ses som ett samlat eller flera separata tillhandahållanden. Kapitlet inleds med en redogörelse av relevant lagstiftning, både på nationell och EU-nivå. Därefter presenteras ett antal rättsfall som alla följs av en analyserande kommentar. Sedan följer en analys av det presenterade materialet innan kapitlet avslutas med en sammanfattning och slutsats.

Kapitel tre behandlar den andra av uppsatsens tre delfrågor. Om coworking-tjänsten är ett samlat tillhandahållande, är den föremål för skatteplikt till mervärdesskatt eller inte? Frågan utreds oavsett resultat i föregående kapitel, av den anledning att frågan är central för tjänstens karaktär samt att den behandlas av SRN. Kapitlets disposition är densamma som i föregående kapitel.

Kapitel fyra behandlar den sista av uppsatsens tre delfrågor. Uppfyller coworking-tjänstens upplåtelse av lokalen EU-domstolens definition av uthyrning av fast egendom? Undantag ska tolkas restriktivt varför det är en förutsättning för att tjänsten ska kunna undantas från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML.³⁷ Kapitlets disposition är likadan som i kapitel två och tre.

Kapitel fem avslutar uppsatsen med en sammanfattning av kapitlen ovan samt avslutande reflektioner om coworking och dess förhållande till mervärdesskatt samt Skatterättsnämndens senare förhandsbesked.

³⁵ Ibid. s. 19.

³⁶ SOU:n har läst igenom avseende uppsatsens valda frågeställning utan att något av värde har hittats.

³⁷ Se bland andra: C-346/95 Blasi p. 18, C-44/14 Luc Varenne p. 23, C-432/15 Baštová p. 59.

2. Samlat eller separat tillhandahållande av tjänster?

2.1 Inledning

Följande kapitel behandlar den första av uppsatsens tre delfrågor avseende coworking-tjänstens skatteplikt. Om tjänsten ska ses som ett samlat eller flera separata tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende. Kapitlet inleds med en genomgång av relevant svensk och EU-rättslig lagstiftning. Sedan presenteras ett antal rättsfall där domstolen tar ställning i liknande frågeställningar. Efter varje rättsfall följer en kommentar som sammanfattar målet, samt förklarar varför målet är aktuellt avseende den aktuella frågeställningen. Därefter följer en samlad analys där frågeställningen granskas utifrån de presenterade rättsfallen och de principer och resonemang domstolen tillämpat i målen. Kapitlet avslutas med en sammanfattning och slutsats. Den gränsdragning som aktualiseras vid tillhandahållande av coworking-lokaler är om fastighetsupplåtelsen och de kringliggande tjänsterna ska ses som ett samlat tillhandahållande eller flera separata. De presenterade rättsfallen behandlar den aktuella domstolens resonemang avseende om hur ett antal tillhandahållanden, som i vissa fall har var för sig olika mervärdesskattevärdigheter, ska behandlas gemensamt. Dock har inte alla mål en direkt koppling till fastighetsområdet.

2.2 Reglering

En transaktion kan bestå av flera del prestationer inom ett och samma tillhandahållande, ett så kallat samlat tillhandahållande. Dessa del prestationer, vilka bygger upp den sammansatta transaktionen, kan i mervärdesskattehänseende vara olika typer av prestationer. Prestationer som om de omsatts separat hade varit föremål för olika skattesatser eller omfattats av undantag från skatteplikt. Ett exempel är köp av en vara där det ingår en försäkring. Varan är skattepliktig enligt huvudregeln men försäkringen är undantagen från skatteplikt.³⁸ Hur ska sådana transaktioner beskattas? Enligt 7 kap. 7 § ML ska transaktioner där gemensam ersättning utges, men som endast delvis medför skattskyldighet alternativt medför skatteplikt med olika skattesatser, delas upp enligt skälig grund. Paragrafen ger uttryck för delningsprincipen.³⁹ I kontrast till delningsprincipen finns den av EU-domstolen etablerade huvudsaklighetsprincipen, vilken kan utläsas ur praxis.⁴⁰ Där anses att om en prestation är underordnad eller enbart en nödvändig förutsättning för att nyttja den andra huvudsakliga tjänsten, utgår man från att det enbart är en omsättning av tjänst.

På EU-rättslig nivå finner man regleringen i artikel 1.2 andra stycket mervärdesskattedirektivet. Där stadgas att avseende mervärdesskatt ska varje tillhandahållande anses som fristående och självständigt. Att varje transaktion ska anses fristående ger uttryck för delningsprincipen. I kontrast till delningsprincipen finns, som stadgat ovan, huvudsaklighetsprincipen.

Som visas nedan förekommer i praxis, utöver huvudsaklighetsprincipen, ytterligare en tolkningsprincip som resulterar i att flera tjänster anses samlade vid beskattning. Den skiljer

³⁸ 3 kap. 1 jämte 10 §§ ML.

³⁹ Kleerup m.fl. 2020, s. 124.

⁴⁰ Se nedan bl.a. C-349/96 Card Protection Plan.

sig från huvudsaklighetsprincipen genom att ingen tjänst anses underordnad den andra utan att tjänsterna är likvärdiga men ej möjliga att dela enligt delningsprincipen.⁴¹

2.3 Praxis

Nedan redogörs för ett antal rättsfall där domstolen behandlar frågan om de i målet aktuella transaktionerna ska ses som självständiga eller samlade transaktioner i mervärdesskattehänseende. Vid prövningen om transaktionen ska anses utgöra en samlad eller flera separata omsättningar läggs det stor fokus på EU-domstolens praxis, varför de flesta mål som presenteras är ifrån EU-domstolen.⁴² Det presenteras ett antal rättsfall för att kunna göra en så nyanserad analys som möjligt av coworking-tjänsten. De presenterade målen består dels av mål som nämns i Skatterättsnämndens förhandsbesked angående coworking, dels ytterligare domar som behandlar liknande frågeställningar. Målet med presentationerna är att skapa en så bred tolkningsbild som möjligt för den efterföljande analysen genom förståelse för hur domstolen resonerar, vilka principer som tillämpas och vilka omständigheter som väger tyngst. Då rättsfallen i regel bygger på och utvecklar tidigare praxis presenteras det äldsta målet först.

2.3.1 C-349/96 Card Protection Plan

Card Protection Plan (CPP) är ett centralt rättsfall avseende gränsdragningen mellan delnings- och huvudsaklighetsprincipen, och det mål där den senare först kom till uttryck. Företaget CPP erbjuder kreditkortsinnehavare dels olika former av hjälptjänster knutna till kreditkortet, dels försäkringstjänster vid förlust m.m.⁴³ Den nationella domstolen hänsköt flera frågor till EU-domstolen varav två är relevanta för uppsatsen. Den första frågan är vilken provning som ska göras för att avgöra om en transaktion i mervärdesskattehänseende består av en enda sammansatt tjänst eller av två eller flera fristående tjänster. Den andra frågan är om det finns några särskilda kännetecken som påverkar bedömningen, exempelvis att ett enhetspris tagits ut för hela tjänsten.⁴⁴

Domstolen inleder med att påpeka att med hänsyn till olikheterna mellan olika affärstransaktioner är det omöjligt att uttömmande ange hur man på ett korrekt sätt skall närma sig frågan i varje enskilt fall. Varför det alltid måste göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga.⁴⁵ Därefter konstaterar domstolen att i regel ska varje tillhandahållande anses som fristående och självständigt (d.v.s. delningsprincipen) men att en prestation som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst inte får delas upp på ett konstlat sätt som resulterar i att mervärdesskattesystemets funktion försämrats. Därför är det vid bedömningen av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen.⁴⁶

Domstolen konstaterar att det i målet är fråga om en enda tjänst där det tydligt kan anses att en eller flera tjänster i transaktionen är underordnad en huvudsaklig tjänst. ”En tjänst skall

⁴¹ Jämför kommentarerna till C-44/11 Deutsche Bank och C-432/15 Baštová i avsnitt 2.3.3, 3.3.3 och 3.3.5 nedan. Samt Lindgren Zucchini, 2020, avsnitt 4.2.4 - 4.2.7.

⁴² Prop 2016/17:14 s. 29.

⁴³ C-349/96 Card Protection Plan, p. 7-10.

⁴⁴ Ibid., p. 12.

⁴⁵ Ibid., p. 27-28.

⁴⁶ Ibid., p. 29.

anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som företaget tillhandahåller”. Domstolen anser att mot bakgrund av det har det ingen avgörande betydelse om det har fakturerats ett enhetspris för hela tjänsten eller inte.⁴⁷

2.3.1.1 Kommentar C-349/96 Card Protection Plan

Genom rättsfallet lämnar domstolen inte en definitiv lösning till hur samlade tillhandahållanden ska behandlas i mervärdesskattehänseende. Snarare anlägger de en praktisk syn där varje tillhandahållande måste ses för vad det faktiskt är. Det kan anses att domstolen säger att bedömningen ska ske *in casu*, d.v.s. att varje fall ses för sig själv utan att lämna någon större vägledning till kommande fall.

Domstolen ställer dock upp en modell för hur frågeställningen bör angripas. Det så kallade CPP-testet.⁴⁸ En tjänst ska anses vara underordnad en annan tjänst när den enbart är ett sätt för konsumenten att uppnå den andra, huvudsakliga tjänsten. Den bedömningen sker genom att analysera vilka delar av transaktionen som är kännetecknande för den genomsnittlige konsumenten. Huvudregeln är att varje tillhandahållande ska anses fristående vid beskattning, d.v.s. delningsprincipen. Men om det känns konstlat att dela upp tillhandahållandet och det är tydligt att konsumenten endast efterfrågar en viss tjänst, varav de andra tjänsterna är underordnade, ska huvudsaklighetsprincipen tillämpas. Domstolen utvecklar dock inte vad de anser med att det “känns konstlat”. Vid en tillämpning av CPP-testet på coworking-tjänsten bör man ställa sig frågan om någon av de erbjudna tjänsterna (fastighetsupplåtelsen och kringtjänsterna) är underordnad och enbart en förutsättning för att kunna nyttja den andra, huvudsakliga tjänsten. Det faktum att ett och samma enhetspris faktureras emot kunden ska inte påverka bedömningen. Notera att domstolen fokuserar på den genomsnittlige konsumentens efterfrågan, inte vad företaget anser att de erbjuder konsumenten.⁴⁹

2.3.2 C-41/04 Levob Verzekeringen och OV Bank

Levob Verzekeringen (Levob) bedriver försäkringsverksamhet i Nederländerna och har ingått ett avtal med en amerikansk leverantör. Avtalet innebär att Levob erhåller en icke-överlåtbar och icke-tidsbegränsad licens avseende en programvara. Priset för licensen, 713 000 USD, ska enligt avtalet faktureras separat från andra belopp som ska betalas enligt avtalet.⁵⁰ Avtalet stadgar även att leverantören ska anpassa programvaran efter Levobs verksamhet, översätta den till nederländska, installera den samt utbilda Levobs personal i systemet. För de tjänsterna ska Levob erlägga 807 000 – 985 000 USD, med hänsyn till vissa slutliga specificeringar.⁵¹ Två av frågorna som hänskjuts till EU-domstolen är den om licensen och anpassningen ska

⁴⁷ Ibid., p. 30-31.

⁴⁸ Henkow, Oskar, i Skattenytt 2002 s. 24-31, *Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden*, s. 27, [https://pro.karnovgroup.se/b/documents/1019177?categories\[\]=%2Ffoerfattningar%2Fflag&dq=merv%C3%A4rdesskattelag&q=merv%C3%A4rdesskattelag&t=literature_for#SN_2002_S_0024](https://pro.karnovgroup.se/b/documents/1019177?categories[]=%2Ffoerfattningar%2Fflag&dq=merv%C3%A4rdesskattelag&q=merv%C3%A4rdesskattelag&t=literature_for#SN_2002_S_0024) (hämtad 2020-10-27) (hämtad 2020-10-27).

⁴⁹ Jämför Skatteverket. De anser att säljarens perspektiv spelar större roll.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.13/339643.html?q=merv%C3%A4rdesskatt+samlat+tillhandah%C3%A5llande> (hämtad 2020-11-13).

⁵⁰ C-41/04 Levob Verzekeringen och OV Bank, p. 7-8.

⁵¹ Ibid., p. 10-12.

anses utgöra en samlad prestation och om villkoret om separata ersättningar påverkar den bedömningen.⁵²

Domstolen inleder med att hänvisa till Card Protection Plan och att en samlad bedömning måste göras i varje enskilt fall. Det är omständigheterna som kännetecknar transaktionen i fråga som avgör om det rör sig om två eller flera separata prestationer eller en samlad prestation. Domstolen fortsätter med att erinra om huvudregeln att varje transaktion ska anses som separat och självständig, men om transaktionen ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda prestation ska den inte delas upp om det sker på ett konstgjort sätt som leder till att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Transaktionen ska, som i CPP, betraktas utifrån vad den genomsnittlige konsumenten anser att tjänsten innebär. Flera huvudsakligen separata prestationer eller en samlad prestation.⁵³ Därefter förklarar domstolen återigen huvudsaklighetsprincipen som den stadgas i CPP. Domstolen konstaterar sedan att flera prestationer kan anses samlade även om ingen av transaktionerna är underordnad den andra, om den genomsnittlige konsumenten anser att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk transaktion. Att dela en sådan prestation vore konstlat i mervärdesskattehänseende.⁵⁴

Avseende priset anser domstolen att det inte har någon avgörande betydelse. En sådan omständighet påverkar inte det objektiva sambandet som finns mellan leveransen av programmet och den efterföljande anpassningen. De avtalade anpassningarna var långt ifrån bagatellartade. Tvärtom, de var av stor betydelse för att Levob skulle kunna nyttja programvaran. Vid en samlad bedömning ska leveransen och den efterföljande anpassningen anses vara en samlad prestation i mervärdesskattehänseende.⁵⁵

2.3.2.1 Kommentar C-41/04 Levob Verzekeringen och OV Bank

Målet bygger vidare på CPP-testet men utvecklar bedömningen angående omständigheten om hur kunden erlägger ersättning för tjänsten. Det faktum att betalningen sker separat anses dock inte ensamt innebära att det ska anses vara separata tillhandahållanden. Det centrala är hur en genomsnittlig konsument objektivt uppfattar tjänsten. Levob avsåg att köpa ett program att använda i sin verksamhet. Programmet hade inte varit användbart utan den efterföljande anpassningen. Då Levob efterfrågade ett program som fungerade i dess verksamhet ansågs försäljningen av programvaran och den efterföljande anpassningen vara ett samlat tillhandahållande, trots att det rent praktiskt bestod av två separata prestationer. Det kan anses att domstolen ytterligare definierar vad som anses med begreppet ”konstlat” i målet, att begreppet ska tolkas utifrån hur en genomsnittlig konsument uppfattar tjänsten. Värt att notera är att tjänsterna kunde ha köpts separat. D.v.s. ett ”grundprogram” från en part och en anpassning av en annan part. I ett sådant skede hade det ansetts vara separata prestationer. I det aktuella fallet, när Levob efterfrågade en fungerande programvara av en och samma tillhandahållare, hade det varit konstlat att dela upp prestationerna.

⁵² Ibid., p. 16.

⁵³ Ibid., p. 19-20.

⁵⁴ Ibid., p. 21-22.

⁵⁵ Ibid., p. 25-26 & p. 29.

Domstolen antyder att huvudsaklighetsprincipen inte är det enda tillvägagångssättet som kan leda till att flera transaktioner anses samlade i mervärdesskattehänseende. Dock utvecklas inte argumentationen förrän i senare mål.⁵⁶

Kunderna som köper en coworking-tjänst kan teoretiskt, precis som i Levob, dela upp köpet av de erbjudna tjänsterna hos olika aktörer. Dock har kunden valt att köpa en gemensam tjänst som innehåller alla dessa delar.

2.3.3 C-175/09 AXA UK plc

SRN hänvisar till rättsfallet C-175/09 AXA UK plc i förhandsbeskedet från 2011.⁵⁷ Målet berör företaget Denplan som ingår i en mervärdesskattegrupp där AXA är huvudman.

Denplan tillhandahåller tandläkare ett antal tjänster varav den viktigaste består i att organisera betalningsplaner mellan tandläkaren och dennes patienter. Tjänsten erbjuds genom abonnemang på månadsbasis.⁵⁸ En av frågorna EU-domstolen utreder är om de tjänster Denplan erbjuder i mervärdesskattehänseende ska anses vara en sammansatt eller flera fristående och självständiga transaktioner.⁵⁹

Domstolen hänvisar till tidigare praxis⁶⁰ och konstaterar att tillhandahållanden, som formellt sett är fristående och som kan utföras isolerat och som då var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt ändå ska anses som en transaktion när de inte är självständiga.⁶¹ Domstolen förklarar CPP-testet genom att hänvisa till tidigare mål där det har tillämpats. I Denplans fall anser domstolen att tjänsterna i mervärdesskattehänseende är oupplösligen förenade. I ekonomiskt hänseende är tjänsten enbart till nytta för kunden om alla deltjänster utförs gemensamt. Enligt den samlade bedömningen ska de av Denplan erbjudna tjänsterna ses som en samlad transaktion i mervärdesskattehänseende.⁶²

2.3.3.1 Kommentar C-175/09 AXA UK plc

Genom sin hänvisning menar SRN troligtvis att lokalupplåtelsen och de erbjudna kringtjänsterna hade kunnat erbjudas var för sig och då omfattas, respektive inte omfattas av skatteplikt. Men i det aktuella tillhandahållandet är de så tätt knutna till varandra att en sådan uppdelning vore konstlad. Konsumenterna vill ha tillgång till lokalen och de tjänster som erbjuds där, av den anledningen anser SRN att det är ett samlat tillhandahållande.

Målet lämnar en del att önska avseende vägledning vid bedömningen. Det framgår att en uppdelning inte ska ske om det vore konstlat att dela upp tjänsten. Domstolen definierar dock inte vad ”konstlat” innebär. Frågan om hur transaktionen ska behandlas i mervärdesskattehänseende avhandlas snabbt på fyra punkter innan domstolen tar vid nästa fråga i målet, varför det inte lämnar någon vägledning avseende CPP-testet utan snarare är en ren tillämpning av det. Avseende de av Denplan erbjudna tjänsterna framgår det inte av målet vilka tjänster, utöver betalningsplanerna, som erbjuds. Ur ett analytiskt perspektiv hade det

⁵⁶ Se C-44/11 Deutsche Bank nedan.

⁵⁷ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 41-10/I s. 4.

⁵⁸ C-175/09 AXA UK plc, p. 6-7.

⁵⁹ Ibid., p. 20.

⁶⁰ bl.a. C-41/04 Levob Verzekeringen och OV Bank.

⁶¹ C-175/09 AXA UK plc p. 20-22.

⁶² Ibid..23.

varit tydligare om SRN hänvisat exempelvis till Levob eller CPP, där domstolen tydligare redogör för hur bedömningen utförs. Snarare än AXA där det enbart konstateras att det är ett samlat tillhandahållande utan att en tydlig bedömning görs.

2.3.4 C-44/11 Deutsche Bank AG

SRN hänvisar till målet C-44/11 Deutsche Bank i båda förhandsbeskeden från 2019.⁶³ Deutsche Bank (Deutsche) tillhandahåller själv och via dotterbolag portföljförvaltning åt större privatkunder. Förvaltningen innebär att Deutsche efter eget gottfinnande och utan att inhämta instruktioner från kunden förvaltar kundens förmögenhet efter den strategi som kunden har valt. Förvaltningen sker i kundens namn och för dennes räkning.⁶⁴ Vid slutet av varje kvartal samt vid årets slut erhåller kunden en redovisning av förvaltningens utveckling.⁶⁵ EU-domstolen inleder med att behandla den för kapitlet relevanta frågan om vilken betydelse det ska tillmätas kriteriet att en underordnad tjänst inte utgör ett mål i sig för den kund som erhåller den, utan enbart är ett medel för att erhålla en annan huvudsaklig tjänst.⁶⁶

Inledningsvis konstaterar domstolen att portföljförvaltning av det slag som Deutsche ägnar sig åt består av flera delmoment.⁶⁷ Domstolen fortsätter med att hänvisa till tidigare praxis och stadgar att när en transaktion utgörs av flera delmoment ska först avgöras om den består av två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. I det syftet måste det göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga. I det avseendet kan det handla om en samlad tjänst när den ena tjänsten är underordnad den andra, huvudsakliga tjänsten.⁶⁸ Domstolen erinrar dock om att det i mervärdesskattehänseende kan vara fråga om en samlad tjänst även under andra omständigheter. Det är att anse som ett samlat tillhandahållande om genomsnittskonsumenten anser att de olika delmomenten har ett så nära samband att de objektivt utgör ett enda odelbart ekonomisk tillhandahållande, och att det därför vore konstlat att skilja dem åt.⁶⁹ Avseende den erbjudna portföljförvaltningen anser domstolen att de olika delmoment som erbjuds kan tillhandahållas fristående var för sig. Genomsnittskonsumenten som vänder sig till Deutsche vill dock ha just den kombination som Deutsche erbjuder, varför ingen tjänst kan anses underordnad den andra.⁷⁰ Den av Deutsche erbjudna tjänsten är att se som en samlad tjänst där delmomenten inte bara är odelbara utan dessutom ska jämföras.⁷¹

2.3.4.1 Kommentar C-44/11 Deutsche Bank AG

Målet är inte intressant på grund av domstolens slutsats utan på grund av den bakomliggande argumentationen. CPP (och efterföljande praxis) tar ställning till en delnings- respektive en huvudsaklighetsprincip. De principerna innebär att tjänster som erbjuds tillsammans antingen ses som separata prestationer eller som att alla tjänster är underordnade en huvudsaklig tjänst, som ligger till grund för hela beskattningen. I Deutsche ställer domstolen upp en tredje typ av

⁶³ Skatterättsnämndens förhandsbesked från 2019, dnr 41-18/I och dnr 16-19/I. Presenteras i avsnitt 1.1 ovan.

⁶⁴ C-44/11 Deutsche Bank, p. 9.

⁶⁵ Ibid., p. 11.

⁶⁶ Ibid., p. 15-16.

⁶⁷ Ibid., p. 17.

⁶⁸ Ibid., p. 18-19.

⁶⁹ Ibid., p. 20-21.

⁷⁰ Ibid., p. 24-25.

⁷¹ Ibid., p. 27.

princip. Resultatet är detsamma som vid huvudsaklighetsprincipen, att tjänsterna ses som ett samlat tillhandahållande. Det är dock en väsentlig skillnad då det inte sker av den anledning att en tjänst är huvudsaklig och den andra underordnad och alltså enbart en förutsättning för att åtnjuta den första. Utan av den anledning att tjänsterna är objektivt beroende av varandra för att bilda den tjänst som genomsnittskonsumenten vill erhålla. Istället för att tillämpa en huvudsaklighetsprincip kan det anses att de tillämpar en princip avseende odelbarhet.

Angående coworking är det ytterligare en princip som kan resultera i att tillhandahållandet anses vara samlat. Principen tar ytterligare avstamp i vad den genomsnittliga kunden anser att de köper. Om tjänsten, ur ett ekonomiskt perspektiv, anses bestå av två likvärdiga delmoment som det vore konstlat att dela upp ska det anses samlat, trots att ingen av delarna är huvudsaklig eller underordnad den andra. Hela bedömningen står och faller med begreppet ”konstlat”, vilket EU-domstolen inte har definierat.

Genom att domstolen etablerar ytterligare en princip som resulterar i att tillhandahållanden anses samlade i mervärdesskattehänseende kan det anses att delningsprincipen tappar något av sin effekt. Trots huvudregeln att transaktioner ska ses fristående har domstolen valt att samla tillhandahållanden där inget delmoment anses huvudsakligt.

2.3.5 C-224/11 BGŻ Leasing

SRN hänvisar till målet C-224/11 BGC Leasing (BGZ) i båda förhandsbeskeden från 2019.⁷² BGŻ är ett företag vars verksamhet består av leasing. Enligt avtalsvillkoren kräver BGŻ att leasingtagarna tecknar en försäkring för det leasade objektet. Kunderna kan teckna en försäkring via BGŻ, som då vidarebefordrar hela kostnaden för försäkringen till leasingtagaren, alternativt välja att teckna en egen försäkring.⁷³ BGŻ erbjuder inga försäkringar om de inte är knutna till ett av BGŻ leasat objekt. Leasingtagaren väljer själv om de vill teckna en försäkring via BGŻ eller hos en annan försäkringsgivare. Den nationella domstolen ansåg, till skillnad från BGŻ, att leasingtjänsten och den erbjudna försäkringen var ett samlat tillhandahållande.⁷⁴ Frågan hur tillhandahållandet skulle behandlas hänsköts till EU-domstolen.⁷⁵

Domstolen inleder med att hänvisa till tidigare praxis och förklara huvudregeln om att transaktioner i regel ska anses som fristående och självständiga. Men att flera formellt sett fristående transaktioner som kan utföras separat under vissa omständigheter ska anses utgöra en enda transaktion i mervärdesskattehänseende. Hänvisningarna till tidigare praxis och hur bedömningen sker är i allt väsentligt samma som i CPP och Deutsche Bank ovan, d.v.s. att en samlad bedömning av alla omständigheter ska ske.⁷⁶

Avseende den aktuella tjänsten fastställer domstolen att den består av två delar; ett tillhandahållande av en leasingtjänst och ett tillhandahållande av en försäkring.⁷⁷ Det noteras att delarna tillhandahålls tillsammans och att ett direkt samband mellan dem finns, då en

⁷² Skatterättsnämndens förhandsbesked från 2019 dnr 41-18/I och dnr 16-19/I.

⁷³ C-224/11 BGŻ Leasing, p. 16-19.

⁷⁴ Ibid., p. 21-22.

⁷⁵ Ibid., p. 25.

⁷⁶ Ibid., p. 29-33.

⁷⁷ Ibid., p. 34.

försäkring enbart fyller sitt syfte om den är kopplad till ett visst objekt. Därefter konstaterar domstolen att det är så försäkringar till sin natur fungerar. En försäkring har alltid ett samband med det objekt som försäkringen avser. Om det sambandet ensamt innebär att det anses vara ett sammansatt tillhandahållande skulle det innebära att undantaget från mervärdesskatt för försäkringar⁷⁸ förlorade sin verkan.⁷⁹ Samlat anser domstolen att det inte vore konstlat att dela upp den här typen av transaktion i mervärdesskattehänseende.⁸⁰

Vid en samlad bedömning anser domstolen att försäkringstjänsten i sig utgör ett självändamål för leasingtagaren, d.v.s. den anses inte underordnad leasingtjänsten. Detta innebär att huvudsaklighetsprincipen ej aktualiseras. Den omständigheten att en försäkring krävs avseende objektet påverkar inte den bedömningen. Speciellt inte då leasingtagaren ges möjligheten att teckna försäkring hos valfri försäkringsgivare.⁸¹ Domstolen konstaterar även att fakturerings- och prissättningsmetoderna som används kan ge indikationer om det rör sig om en enda tjänst eller inte och att de i vart fall ger uttryck för avtalsparternas intresse. Den gemensamma faktureringen påverkar dock inte bedömningen.⁸² Det anses vara två separata tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende.

2.3.5.1 Kommentar C-224/11 BGŻ Leasing

Målet skiljer sig inte nämnvärt ifrån Deutsche Bank då det, som stadgats sedan CPP, alltid ska ske en samlad bedömning av de aktuella omständigheterna *in casu*. Dock förtydligar domstolen när en uppdelning inte anses konstlad. En uppdelning avseende just försäkringstransaktioner är inte konstlad av den anledning att försäkringar, i regel, alltid är kopplade till ett annat objekt. Om försäkringar alltid varit underordnade en annan transaktion hade de i stort sett alltid blivit skattepliktiga för mervärdesskatt. En sådan bedömning skulle strida mot syftet med regleringen att försäkringar är undantagna från skatteplikt.⁸³

Ett liknande tankesätt kan appliceras avseende coworking. Vi befinner oss i Sverige och det finns få verksamheter som är aktiva året om som inte erbjuds i någon form av lokal. Innebär det att tjänsten är avhängig lokalen, eller tvärtom? Samtliga tjänster som erbjuds i fastigheter har en koppling till upplåtelse av fastighet, även om kunden inte efterfrågar fastigheten i sig.

SRN hänvisar i förhandsbeskeden från 2019 till BGŻ enbart avseende argumentationen angående fakturerings- och prissättningsmetoderna och dess effekt på bedömningen. Detta är intressant då det hade kunnat finnas ytterligare argument, exempelvis de som nämns ovan, både för och emot nämndens slutsats.⁸⁴

2.3.6 C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa (Wojskowa) är en offentlig juridisk person vars verksamhet bland annat består av att hyra ut statliga fastigheter. I samband med uthyrningarna vidarefakturerar Wojskowa vissa tjänster anknutna till fastigheterna genom att överföra

⁷⁸ Art. 135.1 a mervärdesskattedirektivet.

⁷⁹ C-224/11 BGŻ Leasing, p. 36.

⁸⁰ Ibid., p. 39.

⁸¹ Ibid., p. 41-43.

⁸² Ibid., p. 44-45.

⁸³ Art. 135.1 a mervärdesskattedirektivet, 3 kap. 10 § ML.

⁸⁴ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 41-10/I och dnr 16-19/I.

kostnaden på hyresgästerna. Tjänsterna gäller främst el, värme, vatten och sophämtning.⁸⁵ Den för kapitlet relevanta frågan som hänsköts till EU-domstolen gäller hur beskattning av tjänster ska ske när de tillhandahålls tillsammans med fastighetsupplåtelse.⁸⁶

Domstolen inleder med att erinra om att varje tillhandahållande i mervärdesskattehänseende i regel ska anses som fristående och självständigt. Men att under vissa omständigheter kan tillhandahållanden som formellt sett kan utföras separat anses vara ett samlat tillhandahållande.⁸⁷ Vidare hänvisar domstolen till tidigare praxis och beskriver två olika varianter av beskattning när tjänster tillhandahålls tillsammans med fastighetsupplåtelse.⁸⁸

Den första varianten är enligt domstolen aktuell när hyresgästen har möjlighet att välja leverantör och på vilket sätt tjänsterna levereras. Vid en sådan situation ska tjänsterna anses som fristående från fastighetsupplåtelsen. Oavsett om de faktureras via hyresvärden eller om det kan vara grund för uppsägning av hyresavtalet om de inte betalas.⁸⁹ Den andra varianten tar utgångspunkt i ett ekonomiskt perspektiv. Om fastighetsupplåtelsen framstår som en helhet tillsammans med de tillhörande tjänsterna bör det ses som ett samlat tillhandahållande. Domstolen lägger fram uthyrningen av nyckelfärdiga kontor och hotellrum som exempel på när fastighetsupplåtelsen framstår som en helhet med de erbjudna tjänsterna.⁹⁰

2.3.6.1 Kommentar C-42/14 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

Domstolen bygger vidare på BGŻ Leasing när de presenterar två alternativ för beskattning. Att tillhandahållaren ställer upp ett krav på att en viss tjänst (försäkring i BGŻ, städ och vatten i Wojskowa) måste ingå och att hyresavtalet kan sägas upp om så inte sker innebär inte per definition att det är ett samlat tillhandahållande bara för att tjänsten erbjuds via hyresvärden. Den centrala skillnaden är inte om kringtjänsten är en förutsättning för nyttjandet i sig utan hur den erbjuds och faktureras i förhållande till kunden. Erbjuds den som en obligatorisk del av fastighetsupplåtelsen eller kan hyresgästen själv välja hur de vill upphandla den aktuella, förvisso obligatoriska, tjänsten? Det hänvisas inte bakåt till CPP i målet men argumentationen är den samma, hur uppfattas tjänsten av en genomsnittlig konsument? Variant ett indikerar att det ska ses som separata tillhandahållanden, jämför BGŻ ovan. Att försäkring är krav på en egendom innebär inte att försäkringen är en del av samma tillhandahållande som egendomen. Variant två är snarare att egendomen erbjuds med en försäkring inräknad i priset, där kunden inte har någon möjlighet att välja en egen försäkring. Resultatet är det samma, egendomen kräver en försäkring. Men hur den erbjuds skiljer väsentligt mellan målen. Det centrala blir, vilken valmöjlighet har konsumenten och hur uppfattas den samlade tjänsten?

I Wojskowa gör domstolen ett avsteg ifrån hur CPP-testet tidigare har utförts. Från argumentation och bedömning endast av de i målet aktuella omständigheterna, utan att lämna någon större vägledning till kommande fall, till att sätta upp konkreta varianter och förtydliga samt exemplifiera när dessa olika varianter kan vara aktuella.

⁸⁵ C-42/14 Wojskowa, p. 11.

⁸⁶ Ibid., p. 19-20.

⁸⁷ Ibid., p. 30-31.

⁸⁸ bland andra C-224/11 BGŻ Leasing.

⁸⁹ C-42/14 Wojskowa, p. 39-41.

⁹⁰ Ibid., p. 42-44.

En intressant aspekt är hur kringtjänsterna betraktas i förhållande till fastighetsupplåtelsen. I Wojskowa är det fastighetsupplåtelsen som är huvudsaklig och de andra tjänsterna är nödvändiga för den upplåtelsen. Avseende coworking kan man vända på argumentet och anse att fastigheten enbart är en nödvändighet för att kunna erbjuda de aktuella tjänsterna. Var går den gränsen?

Det är även intressant att domstolen nämner nyckelfärdiga kontor som ett exempel på när tjänsten ska anses vara ett samlat tillhandahållande i mervärdesskattehänseende där de erbjudna tjänsterna anses vara en del av lokalupplåtelsen.

2.3.7 C-205/15 Stock

SRN hänvisar till C-205/15 Stock i båda förhandsbeskeden från 2019.⁹¹ Stock är ett företag i Ungern vars verksamhet är att ingå integrationsavtal med jordbruksproducenter. Avtalen innebär att Stock stödjer jordbrukarnas produktion och finansierar förvärv av nödvändiga tillgångar.⁹² Frågan som hänsköts till domstolen var den om hur verksamheten skulle behandlas i mervärdesskattehänseende.⁹³

Domstolen inleder med att förklara CPP-testet och hänvisa bakåt till den senast relevanta praxisen.⁹⁴ Därefter sker en tillämpning av testet innan nästa delfråga utreds.⁹⁵

2.3.7.1 Kommentar C-205/15 Stock

Det är intressant hur SRN, precis som vid AXA UK ovan, hänvisar till de senare mål från EU-domstolen som behandlar frågan om hur flera formellt fristående tillhandahållanden ska behandlas när de tillhandahålls gemensamt. Istället för att hänvisa till det mål som faktiskt lägger upp bedömningskraven som är aktuella i förevarande fall.

Stock tillför ingenting nytt till bedömningen av coworking-tjänstens behandling i beskattningshänseende. SRN tillämpar de regler som domstolen har etablerat i tidigare praxis. Det hade varit mer önskvärt att SRN istället hänvisade till tidigare praxis där domstolen utreder liknande förhållanden, exempelvis Wojskowa, till skillnad från att enbart hänvisa till de senaste målen.

2.3.8 SRN dnr 31-18/I och HFD 2019 ref. 54

Till följd av uppställda krav på införande av individuell mätning och debitering av bl.a. el och vatten i flerbostadshus ansökte tre sökande under 2019 om förhandsbesked hos SRN. Ärendet gällde bl.a. om tillhandahållande av bostad och el och/eller vatten ska anses utgöra ett sammansatt tillhandahållande eller flera separata tillhandahållanden. Gemensamt för alla tre sökande var att kostnaden för el och vatten debiterades separat på fakturan och att de boende inte hade möjlighet att själva välja leverantör. Om boende ej betalade kostnaden kunde det ligga till grund för uppsägning av avtalet.⁹⁶

⁹¹ Skatterättsnämndens förhandsbesked från 2019 dnr 41-18/I och dnr 16-19/I.

⁹² C-205/15 Stock, p. 15-17.

⁹³ Ibid., p. 22-23.

⁹⁴ bland andra C-42/14 Wojskowa och C-175/09 AXA.

⁹⁵ C-205/15 Stock, p. 26-35.

⁹⁶ Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 februari 2019 dnr 31-18/I.

SRN inleder med att sammanfatta relevant praxis från senare tid avseende CPP-testet, samt vilka omständigheter som kan vägas in i bedömningen.⁹⁷ Vid bedömningen hänvisar SRN enbart till Wojskowa och den sammanfattning av CPP-testet som presenteras i det målet. Fokus ligger där på att undersöka avtalsparternas intressen genom att tolka avtalet och den faktureringsmetod som tillämpas, hyresgästens möjlighet att påverka valet av leverantör, möjligheten att påverka sin egen förbrukning samt hur uthyrningen betraktas ur ett ekonomiskt perspektiv. SRN lägger mest tyngd vid hur uthyrningen betraktas ur ett ekonomisk, d.v.s. hyresgästens, perspektiv. Vid en samlad bedömning anser SRN att tillgången till el och/eller vatten är en nödvändig förutsättning för att kunna nyttja fastigheterna som bostad. Sökandes upplåtelse av bostad med tillhörande tjänster ska betraktas som ett samlat tillhandahållande som det vore konstlat att skilja åt, trots att individuell mätning och debitering av el och vatten sker. Det kännetecknande för tillhandahållandet är bostadsupplåtelse varför tillhandahållandet av el och vatten får anses underordnade. SRN slutsats motsvarar variant två i Wojskowa (dock nämns den inte). Vilket resulterar i huvudsaklighetsprincipen.

Förhandsbeskedet överklagades till HFD i mål nr 1595-19. Skatteverket yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras och sökande att det skulle fastställas.

HFD inleder med att förklara ärendet samt presentera samma reglering, med stöd i Wojskowa, som SRN gör i sitt förhandsbesked.⁹⁸ Utöver vad SRN presenterade lägger HFD även fram de två varianter som EU-domstolen etablerade i Wojskowa angående hur beskattning kan ske när varor och tjänster tillhandahålls tillsammans med en fastighetsupplåtelse.⁹⁹ Domstolens slutliga bedömning skiljer sig från nämndens. HFD instämmer i att el och vatten är en nödvändig förutsättning för att en lägenhet ska kunna nyttjas som bostad, men att den omständigheten inte är tillräcklig för att bolagets tillhandahållanden av de tjänsterna ska anses vara en del av bostadsupplåtelsen. Avgörande för om så är fallet är istället på vilka villkor leveransen av tjänsterna sker.¹⁰⁰ I det aktuella fallet styr nyttjanderättshavarna själva över sin förbrukning, och debitering sker endast utifrån det nyttjandet. Avgiften specificeras sedan separat utefter den faktiska förbrukningen. Det förhållandet är likt den första varianten som EUD ställt upp, varför det vid en samlad bedömning ska anses vara flera separata tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende.¹⁰¹ HFD tillämpar delningsprincipen, enligt den första varianten som EUD ställer upp i Wojskowa.

2.3.8.1 Kommentar SRN dnr 31-18/I och HFD 2019 ref. 54

Skatterättsnämndens bedömning är ett klassiskt CPP-test där alla omständigheter värderas för att sedan göra en bedömning utifrån konsumentens perspektiv. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning tar ett större avstamp i de varianter som EUD etablerade i Wojskowa.

En intressant aspekt är hur SRN och HFD hänvisar till samma mål men argumenterar olika i vilken omständighet de anser är den som väger tyngst vid den slutliga bedömningen. Har SRN

⁹⁷ Bland annat de mål som presenteras ovan i avsnitt 2.3.

⁹⁸ HFD 2019 ref. 54.

⁹⁹ Jämför C-42/14 Wojskowa, p.38-44 och HFD 2019 ref. 54 p. 16-17.

¹⁰⁰ HFD 2019 ref. 54, p. 20.

¹⁰¹ Ibid., p. 21.

en större tendens att se samlade tillhandahållanden än HFD, eller grundas det i något annat? Oavsett talar det för att det är en bedömning som sker fall till fall utan några klara ramar.

Min åsikt är att HFD för en logisk argumentation utifrån främst Wojskowa, men även dess bakomliggande praxis, och jag instämmer i slutsatsen. För att förtydliga, när nyttigheter som el och vatten klart kan skiljas ifrån fastighetsupplåtelsen genom separat fakturering enbart utifrån förbrukning är det naturligt att delningsprincipen ska tillämpas. Om gästerna hade köpt motsvarande tjänster på annat håll hade det varit skattepliktiga transaktioner. Att de i förevarande fall erbjuds, om än obligatoriskt, av samma aktör som erbjuder boendet bör inte ändra den bedömningen. Utöver Wojskowa finns det även stöd för en liknande argumentation i EU-domstolens mål BGŻ Leasing, som presenteras ovan.

2.4 Analys

Rättsfallen ovan bygger alla vidare på det test som EU-domstolen etablerade i Card Protection Plan. Det ska göras en samlad bedömning av omständigheterna i varje enskilt fall. Trots att det sedan dess avgjorts flera mål där frågan om de erbjudna tjänsterna ska ses som samlade eller separata tillhandahållanden i mervärdesskattehänseende finns det ingen klar gräns för när ett tillhandahållande ska beskattas samlat eller delas upp. Att CPP-testet fortfarande är aktuellt kan utläsas genom att följa målens hänvisningar bakåt.¹⁰²

Vid en bedömning enligt CPP-testet ska det ske en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga. I regel ska varje tillhandahållande av tjänst anses som fristående och självständigt, förutsatt att de inte erbjuds i en och samma ekonomiska transaktion och att det blir konstlat att dela upp dem. Frågan att ställa sig är vilken tjänst den genomsnittliga konsumenten efterfrågar. Vid denna bedömning tar man ingen hänsyn till vilken tjänst företaget själva anser att de erbjuder.

Testet utvecklas genom ytterligare praxis och i Levob förtydligas bedömningen angående omständigheten hur betalning sker för tjänsten. I Levob skedde betalning och leverans i två separata transaktioner, men trots det ansågs det vara en samlad tjänst i mervärdesskattehänseende. Anledningen var att konsumenten efterfrågade en färdig produkt. Det faktum att ersättningen enligt avtal skulle erläggas separat för de två delmomenten påverkade inte bedömningen. Den argumentationen bör även kunna vändas på, att trots det faktum att betalning sker samlat är det två, eller flera, separata tjänster som erbjuds, beroende på vad konsumenten efterfrågar i det enskilda fallet.

Bedömningen av om de erbjudna tjänsterna i AXA UK och Stock var kortfattad och hade mer karaktär av ett konstaterande än en bedömning av de aktuella omständigheterna.

Skatterättsnämndens hänvisningar beror troligtvis på att de är de senaste mål som förklarar CPP-testet. Trots att det är de målen SRN valde att hänvisa till lämnar de ingenting av värde för en efterföljande analys av deras argumentation.¹⁰³ Målen har presenterats ändå för att visa

¹⁰² Jämför C-205/15 Stock, p. 29, C-44/11 Deutsche Bank, p. 18, C-175/09 AXA UK, p. 22, C-41/04 Levob, p. 18.

¹⁰³ En dom som saknar ett vägledande avgörande tillför ingenting vid en rättsdogmatisk tolkning, jämför Kleinman, 2018, s. 39.

hur SRN, enligt min bedömning, inte alltid hänvisar till det mest relevanta målet avseende det aktuella tillhandahållandet.

I Deutsche sker en intressant utveckling av CPP-testet. Från att flera fristående transaktioner endast kunde anses samlade genom huvudsaklighetsprincipen kan det argumenteras att domstolen införde ytterligare en princip. I Deutsche ansåg domstolen att de erbjudna banktjänsterna mycket väl kunde erbjudas var för sig och den genomsnittliga konsumenten kunde inte anses huvudsakligen efterfråga någon av tjänsterna. Utan det fanns ett mervärde i att tjänsterna erbjöds tillsammans. Domstolen ansåg att det var just kombinationen av de två tjänsterna som konsumenten efterfrågade. I ett sådant läge kunde inte huvudsaklighetsprincipen tillämpas, men för att det inte skulle bli en konstlad uppdelning krävdes en annan argumentation, "odelbarhetsprincipen".¹⁰⁴

I BGŻ Leasing förtydligar domstolen innebörden av omständigheten att de olika tjänsterna är prissatta och fakturerade gemensamt, vilket är anledningen att SRN hänvisade till målet. Än mer intressant avseende målet är dock domstolens förtydligande av när det inte är konstlat att separera två tjänster trots att den ena är tydligt avhängig den andra. I BGŻ gällde det en försäkring, som enbart såldes gemensamt med att kunden leasade en maskin, men som trots det inte ansågs vara ett samlat tillhandahållande med maskinen. Domstolen ansåg att så var fallet dels för att kunden hade möjlighet att leasa maskinen utan att teckna försäkringen hos BGŻ, förutsatt att en försäkring tecknades någonstans. Dels för att syftet med undantaget för skatteplikt avseende försäkringar hade varit överflödigt om alla försäkringar undantogs av den anledning att de var avhängiga en annan, skattepliktig, transaktion. Då försäkringar är en tjänst som i regel alltid är avhängiga en annan transaktion.

Wojskowa förtydligar CPP-testet angående omsättning av tjänst eller vara i samband med fastighetsupplåtelse genom att presentera två olika varianter av hur tillhandahållandet kan beskattas. En första variant, där hyresgästen har så pass stor frihet avseende val och nyttjande av de obligatoriska tjänsterna att de anses fristående från uthyrningen. Samt en andra variant där tjänsterna i ett ekonomiskt perspektiv erbjuds som en helhet tillsammans med lokalupplåtelsen och således ska ses som ett samlat tillhandahållande.

Trots att Wojskowa förtydligar CPP-testet genom att ställa upp två varianter vid en viss typ av tillhandahållande tolkar SRN och HFD dem olika avseende leverans av el och vatten vid tillhandahållande av boende i Sverige. Således är det fortfarande en i allra högsta grad subjektiv bedömning.

Enligt ovan krävs en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar coworking-tjänsten. Tillhandahållare av coworking erbjuder sina kunder en plats att utföra arbete på, förvara egendom under tiden kunden är på plats, skriva ut papper, hålla möten, tillgång till varm och kall dryck, frukost, barnpassning, gym och flera andra tjänster. Alla dessa tjänster erbjuds i en lokal dit kunden enbart har tillgång om de tecknar ett abonnemang.

¹⁰⁴ Jag har inte hittat principen namngiven i doktrin och har därför valt att kalla den "odelbarhetsprincipen" för att under uppsatsen enkelt kunna skilja den från huvudsaklighetsprincipen. Lindgren Zucchini kallar tillhandahållanden samlade enligt ovan för "integral supplies" – till skillnad från "apex supplies". Jmfr Lindgren Zucchini, 2020, 4.2.4 – 4.2.5.

Enligt CPP-testet ska en första bedömning utgå ifrån vad den genomsnittliga konsumenten anser att de köper. Enligt Fastighetsägarna är företag den vanligaste kunden.¹⁰⁵ I regel mindre företag och startups. Även om större företag börjar inse att coworking är ett bra sätt att driva sin verksamhet på bör den genomsnittliga kunden vara ett mindre företag.

Vilken tjänst anser ett mindre företag att de köper när de tecknar ett coworking-avtal? Det går inte komma ifrån det faktum att det blir en subjektiv bedömning då det inte finns en "genomsnittlig konsument", utan i praktiken kan alla kunder ha olika anledningar till varför de väljer coworking till förmån för andra lösningar. Sökande i Skatterättsnämndens förhandsbesked anser att de tillhandahåller en mötesplats,¹⁰⁶ förser kunderna med flera tjänster¹⁰⁷ eller tillgång till en gemenskap som stimulerar kundernas affärsverksamhet¹⁰⁸. Är det en sådan tjänst som kunden köper eller är det, som SRN anser, i första hand tillgång till en arbetsplats där resterande tjänster är underordnade?

Ersättning för hela tjänsten erläggs på abonnemangsbasis, vilket är en omständighet som talar för att det anses vara ett samlat tillhandahållande. Kunder har ingen möjlighet att välja bort eller välja leverantör av deltjänsterna. Exempelvis om det ingår fritt kaffe i avgiften påverkas inte kostnaden av hur mycket kaffe den aktuella kunden faktiskt dricker. En kund som använder arbetsplatsen dagligen betalar inte en högre kostnad än en kund som enbart är där ett par timmar i veckan. Ur ett ekonomiskt perspektiv erbjuds alla tjänster i ett samlat tillhandahållande, som kostar det samma oavsett hur mycket de utnyttjas.

Jämför exempelvis tillhandahållandet av coworking-tjänster med ett gym. Ett gym kräver ett medlemskap som i regel betalas på månadsbasis, konsumenten får via medlemskapet tillgång till en lokal som andra inte har tillgång till och inträde är ofta möjligt dygnet runt. Det finns tillgång till internet, platser att sitta och fika eller arbeta på, kaffe, omklädningsrum och duschar. Det kan även finnas möjlighet till barnpassning och man får inte lämna sina tillhörigheter när man inte är på plats. Medlemskap erbjuds till fler personer än vad som får plats i lokalen. Är det någon skillnad på ett gym och ett coworking-kontor? Vid en yttre kontroll av de erbjudna tjänsterna är det inte några väsentliga skillnader. Vad anser den genomsnittlige konsumenten att de får vid ett gymmedlemskap? Möjlighet att använda utrustningen i gymmets lokal. Att de befinner sig i en lokal är sekundärt och en följd av att vi befinner oss i ett land där vädret varierar.

Vid en motsvarande argumentation angående konsumenterna till ett coworking-kontor anser jag att de köper tillgång till en arbetsplats. Trots alla tjänster som erbjuds kring arbetsplatsen är det först och främst just en arbetsplats. Vid en bedömning enligt CPP-testet bör tjänsten anses bestå av en huvudsaklig tjänst, tillgång till lokalen och dess arbetsplatser, där flera underordnade tjänster ingår som delar av den huvudsakliga tjänsten.

Konceptet coworking innebär dock mer än enbart en plats att arbeta på. Som sökande anger i sin ansökan hos SRN är avgiften som kunderna erlägger högre än vad motsvarande hade varit

¹⁰⁵ Se ovan Fastighetsägarna, under avsnitt 1.1.

¹⁰⁶ Skatterättsnämnden förhandsbesked dnr 41-10/I, från 2011.

¹⁰⁷ Skatterättsnämnden förhandsbesked dnr 41-18/I, från 2019.

¹⁰⁸ Skatterättsnämnden förhandsbesked dnr 16-19/I, från 2019.

för att enbart hyra motsvarande arbetsyta. Det faktum att det kostar mer per kvadratmeter/person vid coworking än exempelvis kontorshotell bör innebära att konsumenten ser ett mervärde i den samlade tjänsten som erbjuds. Konsumenten hade annars kunnat hyra kontor på en plats och köpa kaffe, träna och lämna barnen någon annanstans. Coworking erbjuder konsumenten ett mervärde i att de erbjuder alla dessa tjänster, och mer därtill, i en samlad lokal till ett samlat pris. Att dela upp tjänsterna i separata tillhandahållanden vore konstlat, men att endast anse att konsumenterna köper tjänsten för att få tillgång till lokalen är troligtvis även det konstlat, då det finns andra alternativ som bättre uppfyller syftet om konsumenten enbart vill ha en kontorsplats.¹⁰⁹ Precis som i Deutsche kan de erbjudna tjänsterna tillhandahållas var och en för sig. En genomsnittskund som nyttjar coworking efterfrågar just den erbjudna kombinationstjänsten som coworking innebär.

Vid en samlad bedömning enligt ovan är det konstlat att dela upp tjänsten i sina separata beståndsdelar för beskattning. Ingen av de erbjudna tjänsterna kan dock anses vara underordnad någon annan då de är gemensamt oavgängliga för att tillhandahålla den övergripande tjänst som kunden efterfrågar. Av den anledningen är alla respektive del prestationer inte bara odelbara utan de ska dessutom jämföras vid beskattning.

2.5 Sammanfattning

Frågan som ställs i inledningen, och som kapitlet svarar på, är om tillhandahållandet av coworking-tjänster är ett samlat tillhandahållande eller flera separata tillhandahållanden i mervärdesskattehanvändning. D.v.s. om tjänsten ska beskattas som en samlad transaktion bestående av fastighetsupplåtelse och kringtjänster eller om tjänsterna ska beskattas separat.

Enligt praxis är domstolen tydlig med att det ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i varje enskilt fall. Det finns ingen generell bedömning som avgör om flera tjänster som erbjuds tillsammans ska anses som ett samlat eller flera separata tillhandahållanden. I regel ska varje transaktion ses som fristående och självständig men den får inte delas upp om det känns konstlat eller om det strider emot mervärdesskattesystemets syfte.

I den aktuella tjänsten erbjuds kunden en lokal att arbeta i med flera tjänster knutna till lokalen. Tjänsten erbjuds på abonnemangsbasis och det går inte välja bort några av de tillhörande tjänsterna. Således är det en samlad transaktion ur ett ekonomiskt perspektiv. De erbjudna tjänsterna kan rent praktiskt erbjudas separat och vill konsumenten endast ha ett kontor att arbeta på finns det, enligt sökande, både billigare och mer privata alternativ. Vilket talar för att det är kombinationen av de erbjudna tjänsterna som konsumenten vill ha när det gäller coworking. Av den anledningen ska tillhandahållandet bedömas som ett och samma tillhandahållande i mervärdesskattehanvändning, med ledning i odelbarhetsprincipen. Detta innebär att ingen tjänst är underordnad en annan huvudsaklig tjänst (vilket vore fallet med huvudsaklighetsprincipen) utan att de är jämförbara vid beskattning.

¹⁰⁹ Jämför Lindgren Zucchini, 2020, 4.2.6 angående gränsdragningen mellan huvudsaklighets- och odelbarhetsprincipen.

3. Är det samlade tillhandahållandet skattepliktigt eller undantaget från skatteplikt?

3.1 Inledning

Följande kapitel behandlar den andra av uppsatsens tre delfrågor avseende coworking-tjänstens skatteplikt. Om tillhandahållandet omfattas av den generella skatteplikten för mervärdesskatt eller om det är undantaget. I kapitlet ovan dras slutsatsen att de erbjudna coworking-tjänsterna, precis som i Skatterättsnämndens förhandsbesked, ska ses som ett samlat tillhandahållande i mervärdesskattehänseende.¹¹⁰ Innebörden av ett samlat tillhandahållande är att det ska beskattas som en enda prestation, oavsett antalet prestationer det består av eller deras sinsemellan olika skattesatser.¹¹¹ Frågan är då om det samlade tillhandahållandet coworking ska beskattas som fastighetsupplåtelse eller erbjudande av tjänster där fastigheten är av underordnad betydelse.

Kapitlet inleds med en genomgång av aktuell reglering och undantagen från skatteplikt på fastighetsområdet, både på svensk nationell samt EU-rättslig nivå. Sedan presenteras ett antal rättsfall. Presentationen består av mål som är centrala på området och mål som SRN hänvisar till i sina förhandsbesked, syftet är att nyansera bilden av hur tillhandahållandet kan karaktäriseras och vilka omständigheter som domstolen väger tyngst. Därefter följer en samlad analys där tjänsten granskas i ljuset av de presenterade rättsfallen. Kapitlet avslutas med en sammanfattning och slutsats.

Frågeställningen förutsätter att de erbjudna tjänsterna anses vara ett samlat tillhandahållande, jämför förra kapitlet. Uppsatsens syfte är att fristående analysera skatteplikt på coworking utifrån de tre centrala delfrågor som SRN ställer sig i förhandsbeskeden avseende coworking. Det innebär att oavsett resultat och slutsats i tidigare frågeställning måste bedömningen göras hela vägen.

Kapitlet berör ej om coworking-tjänsten uppfyller definitionen av uthyrning av fast egendom. Frågeställningen analyseras utifrån de förutsättningar som SRN hade i sitt avgörande, d.v.s. att lokalupplåtelsen vid coworking uppfyller kriterierna för att vara undantagen från skatteplikt. Om tillhandahållandet anses vara uthyrning av fast egendom, enligt dess restriktiva tolkning som undantag, behandlas i kommande kapitel.¹¹²

3.2 Reglering

Huvudregeln om generell skatteplikt för mervärdesskatt i Sverige stadgas i 3 kap. 1 § ML. Där framgår att all omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktig, såvida ingenting annat stadgas i samma kapitel. Avseende fastigheter finns ett undantag i nästföljande paragraf, 3 kap. 2 § ML. I nämnda bestämmelse undantas omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter och andra rättigheter till fastigheter.

¹¹⁰ Se ovan avsnitt 2.4.

¹¹¹ Se nedan avsnitt 3.2.

¹¹² Se nedan kapitel 4.

Motsvarande undantag från skatteplikt för mervärdesskatt avseende fastigheter finns i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet. Dock mer kortfattat då det endast undantar utarrendering och uthyrning av fast egendom. Undantag från undantaget finns i artikel 135.2. Svensk och EU-rättslig reglering är snarlik så vid tillämpning av regleringen blir resultatet det samma.

Definitionen av vad som utgör fastighet i mervärdesskatt hänseende finns i 1 kap. 11 § ML. Paragrafen är en direkt hänvisning till artikel 13b i genomförandeförordningen,¹¹³ vilket innebär att fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen är harmoniserat med den gällande EU-rättsliga definitionen vid varje given tidpunkt.¹¹⁴ Artikel 13b.b stadgar att varje byggnad som har fästs vid marken och som inte kan monteras ned eller flyttas med lätthet är att anse som fast egendom.

Gränsdragningen mellan en undantagen upplåtelse av fastighet och annan tjänst är svårbedömd. Särskilt vid kombinerade tillhandahållanden där både en tjänst med direkt anknytning till fastigheten, d.v.s. lokalupplåtelsen, och andra skattepliktiga tjänster tillhandahålls konsumenten vid en och samma transaktion. Om tjänsterna anses vara ett och samma tillhandahållande kan de enbart bli föremål för en skattesats.¹¹⁵ Vad tjänsten bedöms huvudsakligen bestå av är centralt för om beskattning kommer ske eller inte. Om tjänsten huvudsakligen anses bestå av fastighetsupplåtelse är den undantagen ifrån skatteplikt, men om den huvudsakligen anses bestå av omsättning av tjänst är hela tjänsten skattepliktig enligt huvudregeln.

Den allmänna principen avseende mervärdesskatt är att den ska utgå på alla transaktioner. Vilket innebär att undantag från skatteplikt för mervärdesskatt ska tolkas restriktivt.¹¹⁶

3.3 Praxis

Nedan presenteras ett antal rättsfall som behandlar gränsdragningen mellan den generella skatteplikten och undantag avseende fastighetsupplåtelse vid tillhandahållanden som består av fastighetsupplåtelse och tjänster kopplade till upplåtelsen. Syftet med att lägga fram rättsfall som behandlar olika tjänster med anknytning till fastighetsupplåtelse är att få en bild av hur domstolen resonerar och vilka omständigheter de lägger vikt vid för den kommande analysen nedan. Av den anledningen är de i målen aktuella tillhandahållandena inte nödvändigtvis lika den för uppsatsen relevanta tjänsten, utan det är domstolens bakomliggande resonemang som efterfrågas.

3.3.1 C-150/99 Stockholm Lindöpark

Lindöpark är ett svenskt bolag som driver en golfanläggning. Bolagets verksamhet var innan Sveriges inträde i EU undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt. Efter Sveriges inträde i EU dröjde lagstiftningsprocessen vilket innebar att bolaget ej blev skattskyldiga för mervärdesskatt förrän två år efter inträdet. Bolaget stämde staten och yrkade på skadestånd för kostnaderna de lidit mellan Sveriges inträde i EU till dess att lagstiftningen trädde i

¹¹³ Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

¹¹⁴ Jämför prop. 2016/17:14 s. 16.

¹¹⁵ Jämför ovan avsnitt 2.2.

¹¹⁶ Prop. 1993/94:99 s. 149 (hänvisning i sin tur till Prop 1989/90:111 s. 88). Se även bl.a. C-284/03 Temco Europe p. 17 & C-150/99 Stockholm Lindöpark p. 25.

kraft.¹¹⁷ Den för uppsatsen relevanta frågan som EU-domstolen fick ta ställning till var om den av bolaget erbjudna golfbanan innebar skattefri fastighetsupplåtelse eller skattepliktig omsättning av tjänst.¹¹⁸

Domstolen inleder med att konstatera att tillhandahållande av lokaler för sport- och idrottsutövning under särskilda omständigheter kan anses utgöra uthyrning av fast egendom, men att det även kan anses utgöras av övriga tjänster kring tillhandahållandet.¹¹⁹ Domstolen fortsätter med att erinra om att den allmänna principen är att mervärdesskatt ska betalas för varje tillhandahållande varför undantag ska tolkas restriktivt.¹²⁰ Gällande just tjänster som har samband med sport- eller idrottsutövning ska det göras en samlad bedömning. Avseende det aktuella tillhandahållandet, d.v.s. driften av en golfbana, utgörs den av en rad kommersiella aktiviteter. Det krävs att bolaget ständigt övervakar, administrerar och underhåller anläggningen, ställer andra anläggningar till förfogande etc. Det krävs således mycket speciella omständigheter för att uthyrningen av en golfbana ska anses vara passiv upplåtelse av marken.¹²¹ Domstolen beaktar även det faktum att nyttjandet av en golfbana normalt sett är begränsat till sitt syfte och till den tid som nyttjandet varar.¹²²

3.3.1.1 Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-150/99 Stockholm Lindöpark

Utöver domen lämnade generaladvokaten ett förslag till avgörande i målet. SRN hänvisar till Lindöpark i alla förhandsbeskeden som nämns i bakgrunden.¹²³ Hänvisningarna var dock till generaladvokatens yttrande och inte till avgörandet.

Avseende den aktuella frågeställningen ovan inleds yttrandet med den centrala frågan; ska transaktionen anses som nyttjande av fast egendom eller som tillhandahållande av tjänster för vilka den fasta egendomen är en underordnad men ändå avgörande förutsättning.¹²⁴ Yttrandet fortsätter med ett exempel på den distinktionen.¹²⁵ En natt på ett hotell anses i vissa rättssystem som fastighetsuthyrning, men en måltid i restaurangen på samma hotell avser inte fastighetsuthyrning. Skillnaden ligger i att när man bor på ett hotellrum är det viktigaste tillgången till fastigheten. Vid köp av en måltid är det viktigaste att man får sin måltid, oavsett om dekor och lokal bidrar till att locka kunden till den aktuella restaurangen.

3.3.1.2 Kommentar C-150/99 Stockholm Lindöpark

EU-domstolen avgör inte målet utan sänder det åter till den nationella domstolen för avgörande. Av EU-domstolens argumentation är det dock tydligt att de inte anser att tillhandahållandet av en golfbana är undantaget från skatteplikt.

Utgångspunkten i domstolens argumentation är att skatteplikt ska föreligga, då det är den allmänna principen angående mervärdesskatt. För att en tjänst ska undantas krävs det särskilda omständigheter. I det aktuella fallet är det tydligt att golfbanan, d.v.s. fastigheten,

¹¹⁷ C-150/99 Stockholm Lindöpark p. 11-13.

¹¹⁸ Ibid., p. 17-20.

¹¹⁹ Ibid., p. 22.

¹²⁰ Ibid., p. 25.

¹²¹ Ibid., p. 26.

¹²² Ibid., p. 27.

¹²³ Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 41-10/I s. 3, dnr 41-18/I s. 6 och dnr 16-19/I s. 7.

¹²⁴ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-150/99 Stockholm Lindöpark, p. 31.

¹²⁵ Ibid., p. 32.

krävs för att bolaget ska kunna erbjuda kunderna den aktuella tjänsten. För att erbjuda en komplett golfbana krävs det dock mer av aktören än enbart tillgång till fastigheten i sig, i form av övervakning och andra aktiva tjänster för att fastigheten ska kunna nyttjas korrekt. Vid en samlad bedömning bör det alltså anses vara en skattepliktig omsättning av tjänst.

En intressant sak med målet är att ur kundens perspektiv är det tillgång till fastigheten som efterfrågas. För att uppfylla kundens förväntningar krävs det dock ett stort arbete ”bakom kulisserna”. Trots kundens uppfattning av tjänsten ansåg domstolen att det var omsättning av tjänst och inte fastighetsupplåtelse.

Generaladvokatens yttrande är enligt min uppfattning dragen ytterligare åt att det ej är skattefri upplåtelse av fastighet som bolaget erbjuder. Min känsla är att generaladvokaten anser att frågan i sig är så klar att den inte bör ha ställts till EU-domstolen (notera dock att det i målet förekom fler frågor än just den aktuella).

Vid en liknande argumentation avseende coworking-tjänster är en utgångspunkt i generaladvokatens exempel en bra utgångspunkt. Köper kunden tjänsten för att nyttja fastigheten, likt hotellgäster nyttjar ett hotellrum? Eller är de där för att i första hand nyttja tjänsterna som erbjuds och att fastigheten är av underordnad betydelse, som gästerna vid en restaurang är där i första hand för maten?

Notera att domstolen använder begreppet ”passiv upplåtelse av egendom”.¹²⁶ I relation till generaladvokatens exempel i yttrandet är det en klar distinktion. Förvisso är hotellgäster främst på ett hotell för att nyttja ett hotellrum, men det kan inte anses att hotellagerar passivt i förhållande till sina gäster. Rummen måste städas, rengöras och reoveras. Enligt generaldirektören bör det således inte krävas en helt passiv upplåtelse av fastighet för att undantaget ska aktualiseras, utan snarare en utgångspunkt i kundens uppfattning av vad den faktiskt köper, tillgång till fastigheten eller en tjänst i fastigheten.

3.3.2 RÅ 2007 ref. 33

Målet gäller en överklagan av ett förhandsbesked från SRN. Den sökande ska bedriva konferensverksamhet i förhyrda lokaler. Sökandes verksamhet består bland annat av tillhandahållande av paketslösningar för företag där företagen erbjuds anordnade resor till konferenser. Tjänsten erbjuder aktiviteter under konferensen, fullutrustade möteslokaler, mat och servering, receptionsservice och andra liknande tjänster. Utöver det erbjuds kringtjänster som sightseeing, bokning av hotell etc. Tjänsten innebär konferenstjänster skraddarsydda efter kunderna. Vid konferenserna kommer sökandes personal vara på plats och lokalerna kan bjudas ut till flera kunder samtidigt. Frågan som sökande ställde till SRN var om tillhandahållandet var skattepliktigt eller inte.¹²⁷

Nämndens bedömning tar utgångspunkt i generaladvokatens yttrande i Lindöpark-målet.¹²⁸ Vid bedömningen av den mervärdesskatterättsliga karaktären av blandade tillhandahållanden, som dels innefattar fastighetsupplåtelse, uppkommer frågan om transaktionen ska anses som nyttjande av fast egendom eller som tillhandahållande av tjänster för vilka den fasta

¹²⁶ C-150/99 Stockholm Lindöpark, p. 31.

¹²⁷ RÅ 2007 ref. 33, s. 1-2.

¹²⁸ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-150/99 Stockholm Lindöpark, p. 31.

egendomen är en underordnad men ändå avgörande förutsättning. Vid bedömningen granskar SRN den typ av verksamhet som konferenser är. SRN bedömer att konferensverksamhet genom konkurrens gått från att vara passiv lokalupplåtelse till att bli en verksamhet där olika arrangemang, anordningar och faciliteter kommit att bli ett i förhållande till lokalupplåtelsen alltmer dominerande inslag. Avseende sökandes tjänst anser SRN att lokalupplåtelsen endast är ett medel för att sökande ska kunna tillhandahålla kunden den erbjudna tjänsten. SRN väger även in omständigheten att upplåtelsen till tid och rum är "relativt begränsad". Sammanfattningsvis är tjänsten inte från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet, utan tjänsten omfattas av den generella skatteplikten för mervärdesskatt.¹²⁹

Efter överklagan av Skatteverket fastställde Regeringsrätten förhandsbeskedet.¹³⁰

3.3.2.1 Kommentar RÅ 2007 ref. 33

Jag anser att domstolen, genom att fastställa förhandsbeskedet, gör en pragmatisk tolkning av sökandes tjänst och EU-domstolens praxis. Frågan om det utgör uthyrning av fastighet utreds inte utan de betraktar den aktuella verksamheten ur ett praktiskt perspektiv, och vad som krävs för att vara konkurrenskraftig. De säger att tidigare har verksamheten bestått av lokalupplåtelse, men nu har den ändrat karaktär till att huvudsakligen avse tjänst där lokalen är underordnad. Det faktum att undantag ska tolkas restriktivt nämns inte i domen - det är dock både rimligt och troligt att det påverkade domstolens slutsats.

Avseende coworking är det en intressant dom. I målet har branschen förändrats genom konkurrens, vilket har lett till att fastighetsupplåtelsen fått en underordnad roll i förhållande till de andra erbjudna konferenstjänsterna. Vad krävs för att en sådan förändring ska ske? Krävs det att branschen utvecklas på bred front eller räcker det att ett par aktörer beslutar att erbjuda omfattande tjänster utöver tillgång till fastigheten? SRN lyfte dock inte den frågan under 2019 och jag har inte hittat en liknande argumentation i några andra mål sen dess.

3.3.3 C-44/11 Deutsche Bank AG

Omständigheterna är de samma som ovan.¹³¹ Domstolen konstaterar angående den första frågan, att den av Deutsche erbjudna portföljförvaltningen är ett samlat tillhandahållande i mervärdesskatt hänseende. Dock inte genom att en tjänst är underordnad en annan huvudsaklig tjänst, utan för att delmomenten har ett så nära samband att de utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande. Ett tillhandahållande som består av delmoment som är oundgängliga för att kunna erbjuda den aktuella tjänsten. Av denna anledning anses de vara odelbara och jämställda vid beskattning, vilket enligt ovan kallas att tillämpa "odelbarhetsprincipen".¹³²

Därefter diskuterar domstolen om portföljförvaltningen, den erbjudna tjänsten, omfattas av eller är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt.¹³³ Av de två delmoment som tjänsten består av är ett av dem undantaget från skatteplikt för mervärdesskatt medan det andra

¹²⁹ RÅ 2007 ref. 33, s. 2-3.

¹³⁰ Ibid., s. 3.

¹³¹ Se redogörelse för C-44/14 Deutsche Bank AG under avsnitt 2.3.4 ovan.

¹³² C-44/14 Deutsche Bank, p. 27-29.

¹³³ Ibid., p. 30.

omfattas.¹³⁴ Domstolen hänvisar bakåt i domen och förtydligar att den aktuella tjänsten inte är samlad med anledning av huvudsaklighetsprincipen utan genom att delmomenten är odelbara och ska jämföras.¹³⁵ Därefter förklarar domstolen att undantag ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på all omsättning av tjänst.¹³⁶ Avseende den aktuella tjänsten konstaterar domstolen att eftersom den ska behandlas som en helhet kan den inte omfattas av undantaget från mervärdesskatt.¹³⁷

3.3.3.1 Kommentar C-44/11 Deutsche Bank AG

Domstolen konstaterar att undantag ska tolkas restriktivt, och vid en sådan tolkning kan tjänster som anses samlade genom odelbarhetsprincipen inte undantas från mervärdesskatt om något av delmomenten är föremål för skatteplikt. Eller som den skiljaktiga meningen säger i ett av Skatterättsnämndens förhandsbesked från 2019; ”en kombinationstjänst kan inte omfattas av undantag från skatteplikt”.¹³⁸

Angående coworking-tjänsten kan det här vara avgörande. Om tjänsten anses vara ett samlat tillhandahållande genom att de erbjudna tjänsterna anses ingå i samma ekonomiska prestation där de har en odelbar och jämförd roll kan ett sådant samlat tillhandahållande inte undantas från skatteplikt. Bedömningen faller då tillbaka på varför man anser att coworking är ett samlat tillhandahållande. Är det genom huvudsaklighets- eller odelbarhetsprincipen?

3.3.4 C-55/14 Luc Varenne

Régie driver fotbollsstadion Luc Varenne. Enligt avtal har en fotbollsklubb rätt att mot betalning nyttja anläggningen.¹³⁹ När Régie förvärvade stadion drog Régie av hela den mervärdesskatt som belastade förvärvet.¹⁴⁰ Vid en revision ansåg den nationella skattemyndigheten att upplåtelsen till fotbollsklubben, av vissa anläggningar i stadion, skulle betraktas som uthyrning av fast egendom och följaktligen vara undantaget från skatteplikt.¹⁴¹ Enligt avtalet hade fotbollsklubben rätt till stadion 18 dagar om året. Utöver de dagarna hade Régie full och oinskränkt rätt att bevilja tillträde till andra kunder. Régie hade alltid, inklusive de dagar klubben nyttjade anläggningen, full tillträdesrätt till anläggningen samt kontroll över vilka som beviljas tillträde till anläggningen. Av den ersättning klubben betalade per dag avsåg 20 % tillträde till fotbollsplanen och resterande 80 % tjänster knutna till fotbollsplanen som underhåll, städning, skötsel o.s.v. Frågan som ställdes till EU-domstolen var om upplåtelsen av anläggningen skulle betraktas som uthyrning av fast egendom eller inte.¹⁴²

Domstolen inleder med att erinra om vad uthyrning av fast egendom innebär, vilket ej kommer redogöras för i den här delen av uppsatsen.¹⁴³ Domstolen konstaterar att undantag ska tolkas restriktivt. Ett förtydligande sker då domstolen säger att en analog tillämpning ej

¹³⁴ Ibid., p. 38-40.

¹³⁵ Ibid., p. 41.

¹³⁶ Ibid., p. 42.

¹³⁷ Ibid., p. 43.

¹³⁸ Skatterättsnämnden dnr 41-18/I, skiljaktig mening, s. 8.

¹³⁹ C-55/14 Luc Varenne, p. 12.

¹⁴⁰ Ibid., p. 13.

¹⁴¹ Ibid., p. 14-16.

¹⁴² Ibid., p. 19-20.

¹⁴³ Se kapitel 4 nedan.

kan ske av den anledning att ”tjänsten mest liknar uthyrning”.¹⁴⁴ Domstolen anser att det är fråga om en sammansatt tjänst där tillgång till anläggningarna ingår och Régie sköter övervakning, förvaltning, underhåll och städning.¹⁴⁵ Domstolen väger in omständigheterna att Régie har ständigt tillträde till anläggningen genom att vaktmästare alltid är på plats, att Régies tjänster är nödvändiga för att anläggningen ska kunna nyttjas på åsyftat sätt och att fördelningen av ersättningen är ett indicium att det rör sig om omsättning av tjänst och inte fastighetsupplåtelse.¹⁴⁶ Det begränsade nyttjandet om 18 dagar per år anses även vara av tillfällig art, vilket är ytterligare ett indicium att det inte rör sig om fastighetsupplåtelse.¹⁴⁷ Domstolen avgör inte frågan utan hänför på den hänskjutande domstolen att göra det. De anser dock att den aktuella tjänsten ”i princip inte utgör uthyrning av fast egendom”.

3.3.4.1 Kommentar C-55/14 Luc Varenne

Precis som Lindöpark ovan berör Luc Varenne sport- och idrottsanläggningar. Domstolen går dock igenom flera omständigheter som är relevanta även för coworking-tjänster och dess tillhandahållande av fastighetsupplåtelse i kombination med tillhörande tjänster.

Av målet framgår bl.a. att följande omständigheter är relevanta: uthyrande parts inblandning i anläggningen vid uthyrningen, om tjänsterna är viktiga för att fastigheten ska kunna nyttjas på åsyftat sätt, om uthyraren har fortsatt tillträde under uthyrningen, fördelningen av kostnad för fastigheten respektive de kringliggande tjänsterna samt under vilken tid som upplåtelsen pågår.

3.3.5 C-432/15 Pavlína Baštová

Baštová är mervärdesskatteskyldig för ekonomisk verksamhet bestående i driften av ett stall. Verksamheten består av att föda upp och träna såväl sina egna som andras kapplöpningshästar. Utöver kapplöpningshästarna har Baštová två hästar som används till landsbygdsturism och till att träna unghästar samt avelsston och avelshingstar. Verksamheten har två typer av inkomster. Den första utgörs av de prispengar som erhålls på grundval av hur hästarna i stallet placerar sig i kapplöpningar. Den andra utgörs av driften av stallet och består i betalningar från de andra hästägarna för träning, uppstallning och utfodring av hästarna.¹⁴⁸ Verksamheten består enligt den nationella domstolen av tre delar. Träning av hästarna, användning av sportanläggning och uppstallning av hästarna. Tre delar som utgör ett samlat tillhandahållande varav användning av sportanläggning omfattas av en reducerad mervärdesskattesats.¹⁴⁹ EU-domstolen fick ta ställning till flera frågor. Den för kapitlet relevanta frågan var den om vilken skattesats som Baštovás verksamhet omfattas av.¹⁵⁰

Domstolen inleder med att konstatera att undantag ska tolkas restriktivt samt syftet med det aktuella undantaget.¹⁵¹ Därefter förklarar domstolen CPP-testet och att varje separat tillhandahållande i regel ska anses fristående och självständigt men att det finns undantag från

¹⁴⁴ C-55/14 Luc Varenne, p. 23.

¹⁴⁵ Ibid., p. 29.

¹⁴⁶ Ibid., p. 31-34.

¹⁴⁷ Ibid., p. 36-38.

¹⁴⁸ C-432/15 Baštová, p. 14-15.

¹⁴⁹ Ibid., p. 24.

¹⁵⁰ Ibid., p. 56.

¹⁵¹ Ibid., p. 59-64.

det genom huvudsaklighets- samt odelbarhetsprincipen.¹⁵² Domstolens bedömning av den aktuella tjänsten är att den anses som ett samlat tillhandahållande, där träning samt användning av sportanläggning utgör två delar som är av likvärdig betydelse. Till de två tjänsterna är uppställningen, den tredje delen, av underordnad betydelse. Den reducerade skattesatsen kan inte tillämpas på det samlade tillhandahållandet.¹⁵³ Domstolen konstaterar även att om träningen av hästarna anses vara det huvudsakliga tillhandahållandet omfattas tjänsten inte av den reducerade skattesatsen.¹⁵⁴

3.3.5.1 Kommentar C-432/15 Pavlína Baštová

Domstolen förtydligar att undantag från mervärdesskatt ska tolkas restriktivt. En reducerad mervärdesskatt är en form av undantag. Om en tjänst består av två likvärdiga delmoment (jämför odelbarhetsprincipen) varav det ena omfattas av en reducerad skattesats är den reducerade skattesatsen inte tillämplig på den sammansatta tjänsten, då det skulle innebära att ett delmoment som skulle beskattas enligt ordinarie skattesats undantas full beskattning. Domstolen erinrar även att om det anses som en samlad tjänst genom huvudsaklighetsprincipen är den reducerade skattesatsen inte tillämplig om det är det delmoment med normal skattesats som är den huvudsakliga tjänsten.

Domstolen förtydligar hur undantag ska tolkas i förhållande till sammansatta tjänster som anses sammansatta genom odelbarhetsprincipen, snarare än huvudsaklighetsprincipen. Det är ett förtydligande av den argumentation som domstolen för i Deutsche Bank.

Det är intressant att Baštová-målet fanns när SRN avgjorde förhandsbeskeden 2019, men det skedde varken någon hänvisning till eller diskussion angående målet. Speciellt i kontrast till hur nämnden i regel hänvisar till det senaste målet avseende exempelvis CPP-testet.

¹⁵² C-432/15 Baštová, p. 68-72. Se även kapitel 2.

¹⁵³ C-432/15 Baštová, p. 75.

¹⁵⁴ Ibid., p. 76.

3.4 Analys

Hur ska den i mervärdesskattehänseende samlade tjänsten coworking beskattas? Omfattas den av fastighetsundantaget och ska därmed undantas från beskattning, eller omfattas tjänsten av den generella skatteplikten för mervärdesskatt? Enligt ovan kan både huvudsaklighets- samt odelbarhetsprincipen resultera i att flera tjänster anses samlade vid beskattning. Då det finns två olika principer som leder till att tjänsten anses samlad krävs det två separata analyser beroende på vilken princip som har tillämpats.¹⁵⁵

I målet Stockholm Lindöpark konstaterar domstolen att det ska göras en samlad bedömning av det aktuella tillhandahållandet för att bedöma om det omfattas av undantaget. Eftersom undantag ska tolkas restriktivt så krävs det särskilda omständigheter. I Lindöpark var det en golfbana som uppläts. Domstolen lade stor vikt vid att en golfbana kräver omfattande underhåll för att kunna nyttjas korrekt, varför det inte ansågs vara en passiv upplåtelse av fastighet. En golfbana nyttjas även till ett begränsat syfte och under en begränsad tid. Kunderna är där för att spela golf och det sker ett par timmar i taget utan någon form av exklusiv tillgång. Trots att fastigheten är en förutsättning för att Lindöpark ska kunna erbjuda sin tjänst är den samlade tjänsten att anse som skattepliktig omsättning av tjänst och inte fastighetsupplåtelse.

Domstolen utvecklar omständigheterna ifrån Lindöpark i målet Luc Varenne. I målet hyrde aktören ut en fotbollsstadion till en klubb 18 matchdagar om året. Aktören hade full oinskränkt tillgång till fastigheten, även matchdagar, samt full frihet att hyra ut anläggningen till andra kunder resterande dagar på året. Klubbens ersättning var 20 % hänförlig till fotbollsplanen och 80 % till resterande tjänster. Undantag ska tolkas restriktivt, vilket innebär att de inte kan tillämpas enbart för att ”tillhandahållandet mest liknar uthyrning”.¹⁵⁶ Vid en samlad bedömning av den begränsade tid som upplåtelse skedde, fördelningen av ersättningen samt aktörens ständiga tillgång till anläggningen ansåg domstolen att det ej rörde sig om fastighetsupplåtelse undantagen från skatteplikt utan skattepliktig omsättning av tjänst.

I Deutsche Bank och Baštová utvecklar domstolen innebörden av en restriktiv tolkning av undantag vid samlade tillhandahållanden. Om flera delmoment anses samlade genom odelbarhetsprincipen omfattas den samlade tjänsten inte av ett delmoments undantag från skatteplikt, då det skulle innebära att det andra, skattepliktiga, delmomentet undantogs felaktigt. Både i Deutsche Bank och Baštová erbjuder aktören tjänster som domstolen anser vara likvärdiga ekonomiska prestationer, varför de inte kan delas vid beskattning.¹⁵⁷ D.v.s. att ingen av tjänsterna anses vara underordnad en annan huvudsaklig tjänst. Ett sådant samlat tillhandahållande kan inte undantas från någon form av beskattning.

I det enda svenska målet ovan, RÅ 2007 ref. 33, som gäller paketlösningar för konferenser tar domstolen (genom SRN) ett intressant argumentationsperspektiv. De konstaterar att lokalen är en avgörande förutsättning för att den aktuella tjänsten ska kunna anordnas. Tidigare var konferenser att anse som från beskattning undantagen fastighetsupplåtelse. Dock har

¹⁵⁵ Jämför Lindgren Zucchini, 2020, avsnitt 6.4 och 6.5. Undantag tolkas olika beroende på varför tillhandahållandet anses samlat i mervärdesskattehänseende.

¹⁵⁶ C-44/14 Luc Varenne, p. 23.

¹⁵⁷ Jämför odelbarhetsprincipen.

konferenstjänsten blivit så konkurrensutsatt att aktörerna måste erbjuda mer tjänster än en plats att vistas på under konferensen, genom att så skett har även det samlade tillhandahållandet ändrat karaktär från undantagen fastighetsupplåtelse till skattepliktig tjänst.

Följande analys utgår ifrån att tjänsten är samlad genom huvudsaklighetsprincipen. Vilket är den argumentation Skatterättsnämnden för i sina förhandsbesked avseende coworking.

En bra utgångspunkt är den fråga som generaladvokaten ställde i Lindöpark.¹⁵⁸ “För det första måste man ställa sig den allmänna frågan huruvida transaktionen skall anses som nyttjande av fast egendom eller som tillhandahållande av tjänster för vilka den fasta egendomen är en underordnad men ändå avgörande förutsättning.”

I alla presenterade mål ovan har domstolens slutsats varit att de erbjudna tjänsterna vid en samlad bedömning inte har ansetts vara fastighetsupplåtelse. Vilket tyder på att domstolen, när det är tal om samlade tillhandahållanden som består såväl av fastighetsupplåtelse som kringliggande tjänster, verkligen är restriktiv med att tillämpa fastighetsundantaget. Detta både förstärker och bevisar de återkommande uttalandena i målen att undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt. Undantag finns dock till av en anledning, och om det innebär att deras syfte faller vid en icke-tillämpning ska de tillämpas.¹⁵⁹

Det ska göras en samlad bedömning av alla omständigheter som karaktäriserar tillhandahållandet. Enligt målen är de relevanta omständigheterna om det sker en passiv upplåtelse eller om aktören är aktivt inblandad, hur länge nyttjandet pågår, hur ersättningen beräknas, om fastigheten är underordnad men avgörande för tjänstens helhet och vad kunden anser att de köper för tjänst.

Coworking tecknas på abonnemangsbasis, vilket innebär att nyttjandet av tjänsterna kan pågå under kortare tid (ned till en månad) men även fortsätta på obestämd tid. Jämfört med 18 dagar om året i Luc Varenne och de tillfälliga konferenserna i RÅ 2007 ref. 33 är en ständig tillgång under den aktiva perioden troligen ett indicium för att det anses vara fastighetsupplåtelse. I Luc Varenne uppgick upplåtelsen till 18 dagar om året, vilket kan ses som ett avtal om en nyttjanderätt som aktualiseras med jämna mellanrum men som löper över en lång tid. En coworking-kund kan besöka kontoret 18 gånger inom loppet av ett par veckor men de kan även besöka det en enda gång för att sedan aldrig göra det igen, trots att abonnemanget löper. Hur väger man en bestämd nivå av nyttjande under en längre tid mot en möjlighet att nyttja när man vill under en eventuellt kortare tid? Jag delar domstolens åsikt att man ska se till vad nyttjanderättsavtalet stadgar, inte enbart det faktiska nyttjandet. Detta bör tala för att oavsett hur mycket en kund faktiskt använder coworking-tjänsten är det en nyttjanderätt som löper på en bestämd tid, vilket även det talar för att det bör anses vara passiv upplåtelse av fastighet.

Tillhandahållarna av coworking är aktiva i förhållande till kunderna och fastigheten. Det ligger i tjänsten att kunden enbart tar med sig sin egen utrustning och att alla nödvändigheter, i vissa fall mer därtill, redan finns på plats. Tjänsten förutsätter att det är bemannat i

¹⁵⁸ Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C-150/99 Stockholm Lindöpark, p. 31.

¹⁵⁹ Jämför C-224/11 BGŻ Leasing, avsnitt 2.3.4 ovan, angående försäkringsundantaget.

receptionen, städat i lokalerna, det finns kaffe, tillgång till internet, papper i skrivaren och mat i frukostbuffén. Det finns även en community manager som uppmuntrar till interaktion mellan kunderna. Fastigheten är dock en förutsättning för att alla dessa tjänster ska kunna erbjudas. I Lindöpark är det ostridigt att kringtjänsterna i form av underhåll och liknande inte hade varit något värt utan golfbanan, d.v.s. fastigheten, som de utförs på och även att golfbanan var beroende av kringtjänsterna. Trots det ansåg domstolen att upplåtelsen inte omfattades av fastighetsundantaget. Detsamma gäller Luc Varenne. Som coworking marknadsförs krävs alla kringtjänster för att tjänsten ska kunna erbjudas över huvud taget, men fastigheten i sig är av lika avgörande betydelse som kringtjänsterna. Vid en samlad bedömning är det inte passiv upplåtelse av fastighet, utan tillhandahållarna är aktiva i förhållande till kunderna.

Precis som i analysen under avsnitt 2.4 finns det inte en genomsnittskund man kan fråga, utan varje kund har sin egen anledning till varför de väljer coworking före något annat alternativ. Det ligger dock redan i den frågan vilken tjänst en genomsnittlig kund troligtvis köper, det är en plats att arbeta på. Alla kringtjänster kan vara det som drar kunden till just det kontoret, eller det kontoret till förmån för någon annan typ av kontorsupplägg, men fokus ligger troligtvis i att det är en arbetsplats. För att knyta an till den tidigare jämförelsen med ett gym är det ostridigt att kunden går dit för att träna. Avseende coworking är det ostridigt att kunden går dit för att arbeta. Om ett gym inte hade haft några maskiner eller coworking-kontoren inga arbetsplatser hade de troligtvis inte dragit några kunder, oavsett hur bra alla kringtjänsterna vore. Varför min tolkning är att det är just en arbetsplats som kunden huvudsakligen efterfrågar. Dock är det motsvarande situation i Lindöpark, där det är ostridigt att kunderna vill spela golf, vilket kräver en golfbana. Det innebär dock inte att det utgör fastighetsupplåtelse. Fastigheten kan vara en avgörande förutsättning, men trots det underordnad de tjänster som erbjuds i anslutning till den, alternativt att tjänsterna är en förutsättning för att fastigheten ska kunna nyttjas på det vis som den marknadsförs till kunden.

I Luc Varenne var ersättningen fördelad 80/20 till förmån för tjänsterna knutna till anläggningen. Vid coworking är det en samlad kostnad för hela tjänsten, varför det inte är uttalat hur ersättningen fördelas. Rent praktiskt beror det på hur kunden nyttjar tjänsten, exempelvis hur många dagar de är på plats, om de nyttjar de erbjudna kringtjänsterna som frukostbuffé och träningsanläggning o.s.v. Rimligtvis är dock en kontorsfastighet med ett attraktivt läge en större kostnad än den personal och material som krävs för att driva kringtjänsterna som erbjuds.

Vid en samlad analys av omständigheterna är generaladvokatens yttrande och exempel i Lindöpark värt att nämna. En och samma lokal kan vara föremål för olika tjänster och anledningar till att kunder väljer att komma dit. Hotellrestauranger är platser där mat och dryck erbjuds, vilket är anledningen till kundernas besök. Restaurangverksamheten är i sin tur beroende av en lokal där kunderna kan vistas. Hotellrum å andra sidan är en del av samma fastighet som restaurangen och det är ofta samma kunder. Där är syftet att nyttja rummet. Vilka skillnader finns mellan dessa upplåtelse? Jag instämmer inte i domstolens avgörande i Lindöpark att det krävs en helt passiv upplåtelse för att anses vara upplåtelse av fastighet. Vilket generaladvokaten i sitt exempel troligtvis inte heller gör, utan en viss inblandning av aktören krävs i regel alltid, det kan fortfarande anses vara fastighetsupplåtelse. Var hamnar

coworking på den skalan? Min bedömning är att de erbjudna tjänsterna i anslutning till lokalen inte är underordnade fastighetsupplåtelsen.

En ytterligare argumentation att väga in i bedömningen är den pragmatiska bedömning som sker i RÅ 2007 ref. 33. Precis som konferensverksamhet består kontorsverksamhet i grund och botten av fastighetsupplåtelse. Oavsett kringtjänsterna kräver tjänsten tillgång till en fastighet. Precis som domstolens resonemang i målet kan det anses att coworking-tjänsten har utvecklats till någonting mer än enbart passiv fastighetsupplåtelse, och istället blivit ett paket av tjänster knutna till en fastighet snarare än tvärtom. Dock är rättsfallet från 2007 och en liknande argumentation har inte använts under senare tid, varför det troligtvis inte har någon större bäring i dagsläget.

Vid en samlad bedömning av omständigheterna kräver coworking-tjänsten att tillhandahållaren är ständigt aktiv i förhållande till fastigheten och kunderna samt att de är på plats konstant. Tiden som kunden nyttjar tjänsten varierar men troligtvis är det dagligen under den aktuella abonnemangsperioden, av den anledning att de köper tillgång till en arbetsplats. Fastigheten är en förutsättning men troligtvis inte den enda anledning till att kunden väljer coworking, då det finns andra alternativ. Undantag från beskattning ska tolkas restriktivt. Vid en samlad bedömning enligt ovan anser jag att coworking i första hand är en omsättning av tjänst. Fastigheten är en avgörande del för att tjänsten ska kunna erbjudas, men den är underordnad det samlade tillhandahållandet. När coworking-tjänsten anses vara ett samlat tillhandahållande genom huvudsaklighetsprincipen omfattas den inte av fastighetsundantaget.

Om tjänsten anses samlad genom odelbarhetsprincipen, istället för huvudsaklighetsprincipen som ovan, sker en annan typ av bedömning. Det föreligger som sagt en princip om att undantag ska tolkas restriktivt. Enligt det senare målet Baštová innebär en restriktiv tolkning att tillhandahållanden samlade genom odelbarhetsprincipen ej får undantas från beskattning om endast ett delmoment är undantaget, om det innebär att något annat delmoment undantas felaktigt.¹⁶⁰ Enligt diskussionen i avsnitt 2.4 är coworking-tjänsten just ett sådant tillhandahållande, samlat genom odelbarhetsprincipen. Ett sådant tillhandahållande, en kombinationstjänst, får inte undantas från beskattning vid en restriktiv tolkning av undantaget. När coworking-tjänsten anses vara ett samlat tillhandahållande genom odelbarhetsprincipen omfattas den inte av fastighetsundantaget.

¹⁶⁰ Jämför Lindgren Zucchini, 2020, avsnitt 6.5. Undantag i förhållande till tillhandahållanden samlade genom odelbarhetsprincipen (integral supplies) omfattas endast om samtliga deltjänster omfattas av undantaget.

3.5 Sammanfattning

Frågan som kapitlet besvarar är om den samlade tjänsten coworking är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt genom fastighetsundantaget eller inte. D.v.s. om tjänsten anses vara från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse eller skattepliktig omsättning av tjänst. Beroende på argumentationen bakom varför tjänsten anses samlad vid beskattning finns det två svar på den frågan.

Innebörden av ett samlat tillhandahållande är att det ska beskattas som en enda prestation, oavsett antalet prestationer det består av eller deras sinsemellan olika skattesatser eller skatteplikt. Det gäller oavsett vilken princip som har lett till slutsatsen att tillhandahållandet anses samlat i mervärdesskattehänseende.

Vid en bedömning enligt huvudsaklighetsprincipen ligger enbart en tjänsts skattesats eller skatteplikt till grund för hela transaktionen. Enligt presenterad praxis ska en samlad bedömning göras av samtliga omständigheter som kännetecknar transaktionen. Huvudregeln är att mervärdesskatt ska utgå, varför undantag ska tolkas restriktivt. De omständigheter som påverkar bedömningen är främst aktörens inblandning i upplåtelsen och om den är passiv eller aktiv i förhållande till fastigheten och kunden, över hur lång tid upplåtelsen sträcker sig, hur ersättningen beräknas och vad den avser, om fastigheten är underordnad de erbjudna tjänsterna men ändå avgörande för helheten samt vad kunden anser att de köper för tjänst. Enligt en samlad bedömning av de omständigheterna, utifrån domstolens argumentation i de presenterade rättsfallen, är coworking-tjänsten inte undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt. D.v.s. coworking-tjänsten omfattas inte av fastighetsundantaget utan är främst att anse som skattepliktig omsättning av tjänst.

Vid en bedömning enligt odelbarhetsprincipen anses coworking-tjänsten vara ett samlat tillhandahållande som består av de likvärdiga tjänsterna från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse och skattepliktig omsättning av tjänst. Då undantag ska tolkas restriktivt får de inte indirekt undanta en tjänst som ska beskattas, varför det samlade tillhandahållandet inte omfattas av undantaget. Tjänsten omfattas således av den generella skatteplikten för mervärdesskatt.

4. Uppfyller tjänsten definitionen för uthyrning av fast egendom?

4.1 Inledning

Följande kapitel behandlar den tredje av uppsatsens tre delfrågor avseende skatteplikten för coworking-tjänster. Om tillhandahållandet uppfyller EU-domstolens definition av uthyrning av fast egendom. Som stadgas ovan ska undantag till mervärdesskatteplikt tillämpas restriktivt. Om det aktuella tillhandahållandet inte omfattas av undantaget eller om det innebär att även en skattepliktig transaktion undantas ska undantaget ej tillämpas.¹⁶¹ I båda Skatterättsnämndens förhandsbesked från 2019 är det skiljaktiga åsikter avseende om den aktuella coworking-tjänsten uppfyller definitionen av uthyrning av fast egendom eller inte.¹⁶²

Kapitlet tangerar det tidigare kapitlets frågeställning och kan anses överflödigt efter slutsatsen ovan. Dock är det placerat i ett eget kapitel och utreds ändå då SRN vid sin bedömning landade i en annan slutsats avseende frågeställningen som behandlades i kapitel 3. Dessutom är frågan en central del i coworking-tjänstens karaktär och central för om tjänsten kan undantas från beskattning. Frågan kan dessutom bli aktuell i framtiden om tjänsten anses beskattad genom delningsprincipen.

Kapitlet börjar med en presentation av det för kapitlet aktuella undantaget och de centrala definitionerna. Därefter presenteras ett centralt rättsfall där domstolen redogör för det gemenskapsrättsliga begreppet uthyrning av fast egendom. Efter rättsfallet följer en kort kommentar och sammanfattning av målet. Därefter följer en samlad analys av frågeställningen där tillhandahållandet granskas utifrån presenterat material. Kapitlet avslutas med en sammanfattning och slutsats.

Det presenteras endast ett rättsfall i kapitlet. Det är av den anledning att det presenterade målet är det mest centrala avseende definitionen av fastighetsuthyrning. Dessutom återanvänds ett av de mål som presenterades under avsnitt 3.3 i analysen. Därav är kapitlet något kortare än kapitlen ovan.

4.2 Reglering

Det aktuella undantaget är samma som presenteras under avsnitt 3.2, fastighetsundantaget i 3 kap. 2 § ML. I nämnda bestämmelse undantas omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter och andra rättigheter till fastigheter ifrån skatteplikt för mervärdesskatt.

Motsvarande undantag återfinns i artikel 135.1 I mervärdesskattedirektivet. Dock mer kortfattat då det endast undantar utarrendering och uthyrning av fast egendom. Svensk och EU-rättslig reglering är snarlik, därför blir resultatet vid tillämpning av regleringen det samma.

Den allmänna principen är att mervärdesskatt ska utgå på alla transaktioner, varför undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt. Enligt propositionen ska undantaget träffa transaktioner vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till

¹⁶¹ Jämför bl.a. ”för att det mest liknar uthyrning” C-55/14 Luc Varenne, p. 23 och C-432/15 Baštová p. 75.

¹⁶² Skatterättsnämnden förhandsbesked dnr 41-18/I och dnr 16-19/I.

rättighetshavarens förfogande.¹⁶³ En restriktiv tolkning innebär att begreppen i undantaget tolkas strikt, d.v.s. att fastighetsundantaget inte aktualiseras för att tillhandahållandet ”mest liknar uthyrning” eller liknande.¹⁶⁴ Det krävs att tillhandahållandet fullt ut uppfyller definitionen för att omfattas av undantaget.¹⁶⁵

4.3 Praxis

Nedan presenteras målet Temco, där EU-domstolen definierar det gemenskapsrättsliga begreppet uthyrning av fast egendom. Rättsfallet följs av en kommentar avseende domstolens argumentation och vilka omständigheter som är av vikt för den kommande analysen.

4.3.1 C-284/03 Temco Europe SA

Temco är ett centralt mål avseende hur EU-domstolen definierar begreppet uthyrning av fast egendom.¹⁶⁶ Temco Europe SA (Temco) är ett bolag som utför städning och underhåll av byggnader. Temco äger en fastighet som upplåts till tre bolag inom samma koncern. Enligt upplåtelseavtalet får hyrestagarna rätt att bedriva verksamhet i fastigheten. De har dock inte exklusiv rätt till någon särskild del av fastigheten. Avtalet gäller för så lång tid som hyrestagarna bedriver sin verksamhet, fastigheten får inte hyras ut i andra hand och avtalet kan sägas upp när som helst utan uppsägningstid. Hyrestagaren svarar för samtliga kostnader som verksamheten medför i form av exempelvis gas och el baserat på förbrukning samt andra gemensamma avgifter baserat på antalet disponerade kvadratmeter. Hyrestagarna är skyldiga att reparera alla skador som uppstår i fastigheten. Ersättning betalas årligen och är baserad på aktuell utnyttjad yta. Hyrestagarna har obegränsad tillgång till byggnaden med egen nyckel och Temco har obegränsad tillgång till byggnaden genom en vaktmästare på plats.¹⁶⁷ Den för kapitlet relevanta fråga som EU-domstolen fick ta ställning till var om upplåtelsen anses utgöra uthyrning av fast egendom i den mening som avses i gemenskapsrätten.¹⁶⁸

Domstolen inleder med hänvisning till tidigare praxis som stadgar att det aktuella undantaget utgör ett självständigt gemenskapsrättsligt begrepp som således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning. Domstolen erinrar om att undantag ska tolkas restriktivt eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska betalas för alla transaktioner. Dock ska undantag inte tolkas på ett sådant sätt att de inte får avsedd effekt.¹⁶⁹ Domstolen fortsätter med att förklara hur begreppet uthyrning av fast egendom har definierats i tidigare domar, vilket lyder: ”att det avser situationen då 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”.¹⁷⁰

Därefter nyanserar domstolen de olika villkoren som stadgas i den tidigare definitionen. Villkoret rörande hyrestiden kan ofta användas för att särskilja fastighetsuthyrning från andra

¹⁶³ Prop. 1989/90:111 s. 196.

¹⁶⁴ se ex. Luc Varenne p. 23.

¹⁶⁵ se bl.a. C-346/95 Blasi p. 18, de förenade målen C-394/04 och C-395/04 Ygeia p. 15, C-44/14 Luc Varenne p. 23, C-432/15 Baštová p. 59.

¹⁶⁶ Kleerup m.fl, 2020, s. 185.

¹⁶⁷ C-284/03 Temco p. 6.

¹⁶⁸ Ibid., p. 11-12.

¹⁶⁹ Ibid., p. 16-17.

¹⁷⁰ Ibid., p. 19.

aktiviteter. Uthyrning utgörs vanligtvis av en passiv verksamhet som har samband med att en viss tid förflyter och som inte skapar något mervärde i sig, till skillnad från andra aktiviteter som bättre kännetecknas av att en tjänst tillhandahålls.¹⁷¹ Dock är hyrestiden inte det avgörande kriteriet då det inte är absolut nödvändigt att någon hyrestid avtalas vid kontraktets ingående.¹⁷² Avseende ersättningen är vederlag som ersätts strikt utefter hur länge hyresgästen nyttjar fastigheten det som bäst återspeglar en passiv uthyrning, dock kan vederlaget bestämmas även utefter andra omständigheter och trots det anses vara uthyrning.¹⁷³ Vad gäller hyrestagarens rätt att exklusivt nyttja fastigheten kan den begränsas i avtalet med hyresvärdet. Hyresvärdet kan således förbehålla sig rätten att regelbundet besöka fastigheten och ett hyresavtal kan innebära att vissa delar av fastigheten används tillsammans med andra hyresgäster. Sådana villkor i avtalet hindrar inte att det är fråga om ett exklusivt nyttjande.¹⁷⁴

Angående det i målet aktuella tillhandahållandet stadgar domstolen att samtliga omständigheter måste beaktas. Vid en samlad bedömning innebär de aktuella avtalen huvudsakligen att lokaler eller utrymmen i fastigheten passivt ställs till förfogande mot ett vederlag som fastställs utifrån avtalstiden, och då dessa avtal inte innebär ett tillhandahållande av tjänst ska det anses vara uthyrning av fast egendom.¹⁷⁵

4.3.1.1 Kommentar C-284/03 Temco Europe SA

Domstolen definierar vad det gemenskaprättsliga begreppet uthyrning av fast egendom innebär och att det ska ske en samlad bedömning av de omständigheter som gäller för den aktuella upplåtelsen. De omständigheter domstolen fokuserar på är hyrestidens längd, hur kostnaden för upplåtelsen beräknas, om det är passiv upplåtelse (d.v.s. inte innebär att någon annan tjänst tillhandahålls) samt om det innebär en exklusiv nyttjanderätt till fastigheten. Det måste nödvändigtvis inte föreligga ett regelrätt avtal för upplåtelsen, även om det är ytterligare en omständighet som talar för att det rör sig om uthyrning.

I målet anser domstolen att det rör sig om passiv uthyrning av fastighet. Tillhandahållandet i Temco skiljer sig dock väsentligt från coworking på främst tre punkter. Den första är att vederlaget i Temco baserades på hur stor yta som hyrestagaren faktiskt disponerade, samt mängden gas och el som förbrukades. Den andra är att Temco upplät fastigheten till endast tre parter, uttryckligen inga fler. Den tredje är att Temco inte erbjöd några kringtjänster till upplåtelsen.

4.4 Analys

Frågan som analyseras är om coworking-tillhandahållandet uppfyller EU-domstolens definition av det gemenskapsrättsliga begreppet uthyrning av fast egendom. Undantag från skatteplikt för mervärdesskatt ska tolkas restriktivt, vilket innebär att begreppen i undantaget ska tolkas strikt. Om tillhandahållandet inte uppfyller definitionen ska den aktuella tjänsten inte undantas från beskattning.

¹⁷¹ Jämför kommentar C-150/99 Stockholm Lindöpark, avsnitt 3.3.1 ovan.

¹⁷² C-284/03 Temco p. 20-22.

¹⁷³ Ibid., p. 23.

¹⁷⁴ Ibid., p. 24-25.

¹⁷⁵ Ibid., p. 27-28.

Uthyrning av fast egendom definieras som: ”det avser situationen då 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”.

Vid coworking är hyrestiden avtalad, men då tjänsten erbjuds på abonnemangsbasis kan den verkliga tiden för nyttjande variera från kund till kund. Under tiden avtalet löper har kunden full tillgång till lokalen. I Temco talas det om passiv uthyrning, där var det endast en fastighet som upplåts utan någon aktiv iblandning ifrån hyresgivaren. Samma begrepp används i målet Lindöpark. Men i Lindöpark ansågs upplåtelsen av tillgång till en golfbana främst bestå av de kringliggande tjänsterna där fastigheten var av underordnad, men avgörande betydelse. Det var alltså inte tal om passiv uthyrning av fastighet. Vid tillhandahållande av coworking är fastigheten av avgörande betydelse. Precis som i Temco och Lindöpark.¹⁷⁶ Vid coworking är aktören dock aktiv i förhållande till kunden och lokalen. Både tjänsterna och fastigheten är avgörande för den samlade tjänsten. Coworking-tjänsten innebär ett ständigt övervakande och arbetande av aktören, snarare än en passiv upplåtelse av lokalen. Trots att det sker med tydlig hyrestid specificerad bör det inte anses vara passiv uthyrning under den bestämda tid det sker.

Vid coworking är ersättningen beräknad utefter nyttjandetid, genom en kostnad för abonnemanget. Kostnaden är den samma oavsett om kunden är på plats dagligen och nyttjar alla tjänster som ingår eller om kunden har ett löpande abonnemang utan att vara på plats. Att ersättningen enbart beräknas på avtalets nyttjandetid, snarare än aktiv användning eller liknande, talar för att det rör sig om passiv fastighetsupplåtelse.¹⁷⁷

Enligt definitionen ovan ska en hyresgäst ha rätt att nyttja fastigheten som om den vore ägare till den. D.v.s. hyresgästen ska ha en viss exklusiv nyttjanderätt. I Temco var det tre hyresgäster samt en vaktmästare som hade ständig tillgång till fastigheten. Det ansågs uppfylla kravet på exklusivitet då den begränsade nyttjanderätten framgick av hyresavtalet. Vid coworking erbjuds tjänsten till fler kunder än det finns arbetsplatser, det kan rimligtvis inte anges på avtalet exakt vilka man delar lokalen med och det föreligger en risk att lokalen blir full och att kunden inte får plats. Oavsett aktivt nyttjande eller inte får kunden betala full kostnad för tjänsten. I Temco fick hyresgästerna enas om lokalen, men de ersatte bara för den yta som faktiskt nyttjades. Det är en väsentlig skillnad mellan tillhandahållandena. Det faktum att coworking-kunderna kan nekas tillgång, bli flyttade på med anledning av evenemang eller liknande men ändå behöva betala full ersättning kan inte anses uppfylla definitionen av att de ska kunna nyttja lokalen som om de vore ägare till den, trots att det framgår av avtalet att så kan ske.

En restriktiv tolkning av undantag från mervärdesskatt innebär att begreppen i undantaget ska tolkas strikt. Det är avgörande om tillhandahållandet uppfyller definitionen för undantaget. Avseende fastighetsundantaget har domstolen fastställt att det krävs att varenda omständighet uppfylls. Vid en samlad bedömning enligt ovan anser jag inte att coworking-tjänsten uppfyller den gemenskapsrättsliga definitionen av uthyrning av fast egendom. Tjänsten omfattas inte av fastighetsundantaget i 3 kap. 2 § ML.

¹⁷⁶ Jämför avsnitt 3.3.1 samt 3.3.4 ovan.

¹⁷⁷ C-284/03 Temco p. 23.

4.5 Sammanfattning

Kapitlet besvarar frågan om coworking uppfyller definitionen uthyrning av fast egendom som den definieras av EU-domstolen. Huvudregeln är att mervärdesskatt ska utgå på alla tjänster, vilket innebär att undantag ska tolkas restriktivt. Om coworking-tjänsten inte uppfyller definitionen innebär det att den inte kan omfattas av undantaget för uthyrning av fast egendom i 3 kap. 2 § ML. Oavsett om tillhandahållandet liknar uthyrning eller inte.

Den gemenskapsrättsliga definitionen sker genom en samlad bedömning av det aktuella tillhandahållandet. De framträdande egenskaperna vid bedömningen är avtalstiden för nyttjanderätten, hur ersättningen beräknas, om hyresgästen har exklusiv tillgång till fastigheten och hyresvärdens passivitet i förhållande till uthyrningen. Då undantag ska tolkas restriktivt krävs avseende fastighetsundantaget att tillhandahållandet uppfyller varje omständighet av definitionen för att omfattas av undantaget.

Coworking innebär en bestämd nyttjandetid som även ligger till grund för ersättningen. Vilket är omständigheter som talar för att det är passiv upplåtelse. Dock är hyresvärden inte passiv i förhållande till den erbjudna tjänsten och kunden kan inte anses besitta en exklusiv nyttjanderätt till den aktuella lokalen. Vid en samlad bedömning enligt ovan kan det inte anses att coworking uppfyller den gemenskapsrättsliga definitionen för uthyrning av fast egendom.

5. Sammanfattning och avslutande reflektioner

5.1 Sammanfattning

Uppsatsens syfte är att analysera coworking-tjänstens skatteplikt för mervärdesskatt. Frågan blev aktuell när SRN genom två förhandsbesked under 2019 ändrade den tidigare mervärdesskatterättsliga synen på den typ av tjänst som coworking består av, d.v.s. ett paket med tjänster erbjudna i samband med fastighetsupplåtelse på abonnemangsbasis. Från att anses vara ett samlat tillhandahållande, huvudsakligen bestående av omsättning av tjänst, till att anses vara ett samlat tillhandahållande huvudsakligen bestående av från skatteplikt undantagen fastighetsupplåtelse.¹⁷⁸

Det valda syftet att utreda skatteplikt på coworking kan inte utredas som en samlat fråga, utan det behöver fastställas vad det rättsliga problemet egentligen består utav. Avseende coworking är det tre delfrågor som aktualiseras när tjänsten bryts ned och som uppsatsen besvarar.¹⁷⁹ Anses coworking-tjänsten vara ett samlat eller flera separata tillhandahållanden i mervärdesskatt hänseende? Omfattas det samlade tillhandahållandet av den generella skatteplikten för mervärdesskatt eller är det undantaget? Uppfyller upplåtelsen den gemenskapsrättsliga definitionen av uthyrning av fast egendom?

Den första delfrågan, om coworking ska anses vara ett samlat eller flera separata tillhandahållanden i mervärdesskatt hänseende utreds i kapitel 2. Bedömningen sker huvudsakligen genom CPP-testet, som EU-domstolen etablerade i målet Card Protection Plan och efterföljande praxis. I regel ska varje tillhandahållande av tjänst anses som fristående och självständigt, förutsatt att de inte erbjuds i en och samma ekonomiska transaktion och det blir konstlat att dela upp dem. Testet utförs genom en samlat bedömning av de omständigheter som kännetecknar den aktuella tjänsten. Bland annat vilken tjänst den genomsnittliga konsumenten efterfrågar, hur betalning sker och hur tjänsterna marknadsförs. Coworking-tjänsten består av fastighetsupplåtelse och kringtjänster som är odelbara ur ett ekonomiskt perspektiv och där båda är likställda för att kunna erbjuda den samlade tjänsten. Ingen av tjänsterna kan anses underordnad den andra, vilket innebär att odelbarhetsprincipen tillämpas på tjänsten. Jämför de erbjudna tjänsterna i målet Deutsche Bank.¹⁸⁰ Coworking är lika beroende av fastighetsupplåtelsen som av de kringliggande tjänsterna för att skapa tjänstens karaktär. Kunderna efterfrågar just kombinationen av tjänsterna varför ingen kan anses underordnad den andra. Tjänsterna är dock så beroende av varandra att det vore konstlat att dela dem genom delningsprincipen.

Nästa delfråga, om det samlade tillhandahållandet är skattepliktigt för mervärdesskatt eller omfattas av undantaget för fastighetsupplåtelse utreds i kapitel 3. Innebörden av ett samlat tillhandahållande är att endast en skattesats tillämpas på tillhandahållandet. Det innebär att endast ett av dess delmoments skatteplikt och skattesats ligger till grund för hela tillhandahållandets beskattning. Eftersom ett tillhandahållande kan anses samlat både genom

¹⁷⁸ Skatterättsnämnden förhandsbesked dnr 41-10/I kontra Skatterättsnämnden förhandsbesked dnr 41-18/I och dnr 16-19/I.

¹⁷⁹ Kleinman, 2018, s. 30.

¹⁸⁰ Se avsnitt 2.3 ovan.

huvudsaklighets- och odelbarhetsprincipen kan frågan besvaras på två sätt beroende på argumentation bakom varför tillhandahållandet anses samlat.

Vid huvudsaklighetsprincipen sker en samlad bedömning av samtliga omständigheter som kännetecknar transaktionen för att besluta vilken som är den huvudsakliga tjänsten och vilka som är underordnade. Coworking sträcker sig över en bestämd tidsperiod och det är enbart nyttjandetiden som ligger till grund för beräkning av ersättningen. Enligt praxis är detta omständigheter som talar för passiv upplåtelse av fastighet. Vid coworking är aktören dock aktiv i förhållande till kunden och lokalen. Kundens syfte med tjänsten är troligtvis dels tillgång till fastigheten, dels de tjänster som erbjuds i samband med lokalupplåtelsen. Vid en samlad bedömning av tjänsten, med utgångspunkt i att undantag ska tolkas restriktivt, består coworking enligt huvudsaklighetsprincipen av skattepliktig omsättning av tjänst.

Vid tillämpning av odelbarhetsprincipen anses inte ett delmoment vara huvudsakligt utan de erbjudna tjänsterna är odelbara och jämställda vid beskattning. Ett sådant samlat tillhandahållande får inte undantas från skatteplikt om endast ett av de två delmomenten är undantaget från beskattning. Då det skulle innebära att det andra, skattepliktiga, delmomentet undantogs felaktigt. Jämför domstolens dom i målet Baštová.¹⁸¹ Coworking består dels av fastighetsupplåtelse, som kan vara undantaget från skatteplikt, dels omsättning av skattepliktiga tjänster erbjudna i samband med fastighetsupplåtelsen. En sådan kombinationstjänst får inte undantas från beskattning.

Den tredje och sista delfrågan, om coworking uppfyller EU-domstolens definition för uthyrning av fast egendom utreds i kapitel 4. Huvudregeln är att mervärdesskatt ska utgå på all omsättning av varor och tjänst, varför undantag från skatteplikt ska tolkas restriktivt. En tjänst får således inte undantas från beskattning för att den mest liknar tillhandahållandet som undantaget ska träffa. Det krävs att coworking uppfyller definitionen för uthyrning av fast egendom för att omfattas av fastighetsundantaget i 3 kap. 2 § ML. I målet Temco förklarar domstolen vad den gemenskapsrättsliga definitionen av uthyrning av fast egendom innebär och att den fastställs genom en samlad bedömning av det aktuella tillhandahållandet. De framträdande omständigheterna vid bedömningen är avtalstiden för nyttjanderätten, hur ersättningen beräknas, om hyresgästen har exklusiv tillgång till fastigheten och hyresvärdens passivitet i förhållande till uthyrningen. Kundens nyttjanderätt av lokalen vid coworking uppfyller inte den exklusivitet som krävs för att ett tillhandahållande ska anses vara uthyrning av fast egendom. Dessutom är tillhandahållaren mer aktiv än vad som är brukligt vid uthyrning. Vid en restriktiv tolkning ska tjänsten således inte omfattas av fastighetsundantaget.

En slutsats av ovan är att det samlade tillhandahållandet coworking, så som det definieras av Fastighetsägarna och i bakgrunden, bestående av fastighetsupplåtelse och tjänster knutna till upplåtelsen ej omfattas av fastighetsundantaget i 3 kap. 2 § ML, istället omfattas tjänsten av den generella skatteplikten 3 kap. 1 § ML.

¹⁸¹ Se avsnitt 3.3 ovan

5.2 Avslutande reflektioner

Genom min tid som praktikant under författandet av uppsatsen har jag fått kunskap om att tillhandahållarna av coworking-tjänster i vissa fall, genom hyresavtalet, har garanterat fastighetsägaren att de ska bedriva för mervärdesskatt skattepliktig verksamhet i den hyrda lokalen, och att de ersätter eventuella kostnader som uppstår om de inte gör det. Ett sådant villkor ger tillhandahållaren ett tydligt ekonomiskt incitament att göra allt de kan för att den tjänst de erbjuder ska vara skattepliktig för mervärdesskatt. Det kan, utöver konkurrensen mellan aktörerna och den ständiga kampen att locka kunder, mycket väl vara en anledning till att de erbjuder ett så omfattande paket av kringtjänster. D.v.s. för att ”maskera” fastighetsupplåtelsen bakom de erbjudna kringtjänsterna. Oavsett om det stämmer eller inte ska det inte spela någon roll vid en mervärdesskatterättslig bedömning av tillhandahållandet. Om den erbjudna tjänsten inte uppfyller definitionen för undantaget från skatteplikt för mervärdesskatt ska den inte omfattas av undantaget. Det är en objektiv bedömning som inte tar hänsyn till aktörens tankar bakom den erbjudna tjänsten.¹⁸²

Flera av rättsfallen som presenterats i uppsatsen är från tiden mellan 2011 och 2019, vilket innebär att de meddelats mellan de av SRN meddelade förhandsbeskeden som redogörs för i inledningen. Det intressanta är dock att jag inte har noterat något mål som har styrt rättsutvecklingen i den riktning som förhandsbeskeden tyder på att den har gjort. D.v.s. inget av de målen jag presenterat, eller läst men valt att inte presentera, styrker enligt min bedömning att nämndens ändrade syn på coworking-tjänstens skatteplikt har stöd i praxis. Jag anser inte heller att SRN argumenterar eller hänvisar på ett övertygande sätt angående varför de ändrat åsikt.¹⁸³ Min uppfattning är att praxis antyder att coworking, som det beskrivs i inledningen, inte omfattas av fastighetsundantaget utan är en i sin helhet skattepliktig omsättning av tjänst.

Skatterättsnämndens förhandsbesked är uppe för avgörande i HFD, som avser att meddela sitt avgörande tidigt under 2021. Uppsatsen färdigställdes och lämnades in 17 december 2020 varför jag inte hann analysera domen i arbetet.

Jag har noterat en ytterligare en problematik i Skatterättsnämndens förhandsbesked från 2019, som tyvärr inte rymdes inom uppsatsens ramar. Det gäller argumentation de använder och den effekt det får ur ett större mervärdesskatterättsligt perspektiv. SRN anser att sökande främst tillhandahåller en lokal för sina kunder att bedriva verksamhet och arbeta i, där de erbjuder kringtjänsterna är underordnade. Ett sådant resonemang likställer den erbjudna tjänsten med kontorshotell och egna hyrda kontorslokaler, d.v.s. lokaler där det huvudsakliga syftet är att bedriva arbete genom kontorsverksamhet. En väsentlig skatterättslig skillnad mellan lokalupplåtelsen vid coworking, kontorshotell och egna lokaler är att den förstnämnda ej kan vara föremål för frivillig skattskyldighet medan de två senare kan.

Neutralitetsprincipen används inom skatterätten för att motivera utformningen av regler och rättssystem.¹⁸⁴ Det anses att den viktigaste innebörden av neutralitetsprincipen är att skatten

¹⁸² Jämför domstolens argument under C-432/15 Baštová, p. 42.

¹⁸³ Exempelvis SRN hänvisning till C-205/15 Stock i förhandsbeskeden från 2019, se avsnitt 2.3.7 ovan.

¹⁸⁴ Pålsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*. Iustus, Uppsala, 2007, s. 32.

ska fungera neutralt, det vill säga att den ej ska påverka den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ.¹⁸⁵ Med andra ord innebär neutralitet inom skatterätten att olika handlingsalternativ ska vara ekonomiskt likvärdiga såväl före som efter skatt. Exempelvis vilken bolagsform en verksamhet drivs inom, vilken boendeform en konsument väljer eller var ett företag väljer att lokalisera sin verksamhet.¹⁸⁶

Min uppfattning är att förhandsbeskeden i kombination med svensk reglering om frivillig skattskyldighet idag står i strid med neutralitetsprincipens syfte om att skatt ska fungera neutralt och ej påverka den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ.¹⁸⁷ Om coworking anses vara upplåtelse av fastighet är det på den grund att det främst anses bestå av lokalupplåtelse och tillgång till arbetsplatser. En lokalupplåtelse som inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet, vilket ger coworking en skatterättslig nackdel i förhållande till kontorshotell och egna lokaler. Om coworking anses vara skattepliktig omsättning av tjänst uppstår inte det bekymret. Således bör Skatterättsnämndens nuvarande resonemang inte anses vara i linje med neutralitetsprincipen, när regleringen om frivillig skattskyldighet för fastighetsupplåtelse ser ut som den gör i Sverige idag.

En ytterligare aspekt är vilka skattskyldiga som drabbas om Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställs av HFD. Coworking riktar sig främst mot småföretagare och startups, vilka i regel är kapitalsvaga aktörer. Att mervärdesskatt är en kostnad för coworking men inte för mer permanenta och eventuellt dyrare lösningar kan i längden drabba den målgrupp som främst nyttjar coworking. Om HFD fastställer förhandsbeskeden är min förhoppning att den frågan kritiskt utreds i framtiden.

Sammanfattningsvis konstateras att jag ställer mig kritisk till Skatterättsnämndens senare avgöranden avseende coworking av två anledningar. Dels ur ett rent materiellt perspektiv då praxis enligt min uppfattning talar emot deras avgörande. Dels ur ett principiellt perspektiv avseende den effekt som deras avgörande får i förhållande till neutralitetsprincipen i samband med hur lagstiftningen avseende frivillig skattskyldighet är utformad idag.

¹⁸⁵ Kleerup m.fl., 2020, s. 24.

¹⁸⁶ Jämför Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1 & Del 2*, upplaga 17:1, Studentlitteratur AB, Lund, 2019, s. 42-44.

¹⁸⁷ Notera att jag inte har utrett frågan på djupet.

Källförteckning

Offentligt tryck

Författningar

Mervärdesskattelag (1994:200)

Propositioner

Regeringens proposition 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt m.m.

Regeringens proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Regeringens proposition 2016/17:14 Ny definition av fastighetsbegreppet i mervärdesskattelagen

Statens offentliga utredningar

SOU 2020:31, En ny mervärdesskattelag

Rättsfall och avgöranden

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2007 ref. 33

Högsta förvaltningsdomstolen mål nr 1595-19 dom 2019-12-03 (HFD 2019 ref. 54)

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 10 juni 2011 dnr 41-10/I

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 februari 2019 dnr 31-18/I

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 12 november 2019 dnr 41-18/I

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 12 november 2019 dnr 16-19/I

Offentligt tryck från EU

Fördrag och direktiv

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt

Rättsfall och avgöranden

Dom av den 5 februari 1963, Van Gend en Loos, C-26/62, ECLI:EU:C:1963:1

Dom av den 6 oktober 1982, Cilfit, C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335

Dom av den 12 februari 1998, Elisabeth Blasi, C-346/95, ECLI:EU:C:1998:51

Dom av den 25 februari 1999, Card Protection Plan, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93

Förslag till avgörande av generaladvokat F.G. Jacobs den 26 september 2000, Stockholm Lindöpark, C-150/99, ECLI:EU:C:2000:504

Dom av den 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, ECLI:EU:C:2001:34

Dom av den 18 november 2004, Temco Europe SA, C-284/03, ECLI:EU:C:2004:730

Dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649

Dom av den 1 december 2005, Ygeia, de förenade målen C-394/04 och C-395/04 ECLI:EU:C:2005:734

Dom av den 28 oktober 2010, AXA UK plc, C-175/09, ECLI:EU:C:2010:646

Dom av den 19 juli 2012, Deutsche Bank AG, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484

Dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15

Dom av den 22 januari 2015, Luc Varenne, C-55/14, ECLI:EU:C:2015:29

Dom av den 16 april 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229

Dom av den 10 november 2016, Pavlína Baštová, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855

Dom av den 8 december 2016, Stock, C-205/15, ECLI:EU:C:2016:936

Litteratur

Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin, & Hansson, Ulrika, *Mervärdesskatt. Del I-II. Bok med supplement 53, januari 2020*, upplaga 2:1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2020

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, & Öberg, Jesper, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, sjunde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2020

Lindgren Zucchini, Giacomo, *Composite Supplies in the Common System of VAT*. (Doctoral dissertation). Örebro: Örebro University, 2020

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1 & Del 2*, upplaga 17:1, Studentlitteratur AB, Lund, 2019

Kleinman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, s. 21–46. ur Nääv, Maria (red.) & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk Metodlära*, upplaga 2:1, Studentlitteratur AB, Lund, 2018

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*. Iustus, Uppsala, 2007

Sandgren, Claes. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. tredje upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2015

Övriga källor

Convendum, *Coworking Space*, <https://convendum.se/sv/coworking-space/> (hämtad 2020-09-04)

Coworking Resources, *Global Coworking Growth Study 2020*, <https://www.coworkingresources.org/blog/key-figures-coworking-growth> (hämtad 2020-09-03)

Fastighetsägarna, *Coworking – en exponentiell trend och fastighetsägarnas nya verklighet*, 2018-06-25, <https://www.fastighetsagarna.se/globalassets/rapporter/stockholms-rapporter/coworking--kontor-en-exponentiell-trend.pdf?bustCache=1599562330415> (hämtad 2020-09-03)

Henkow, Oskar, i *Skattenytt* 2002 s. 24-31, *Mervärdesskatt – ett eller flera tillhandahållanden*, [https://pro.karnovgroup.se/b/documents/1019177?categories\[\]=%2Ffoerfattningar%2Fflag&dq=merv%C3%A4rdesskattelag&q=merv%C3%A4rdesskattelag&t=literature_for#SN_2002_S_0024](https://pro.karnovgroup.se/b/documents/1019177?categories[]=%2Ffoerfattningar%2Fflag&dq=merv%C3%A4rdesskattelag&q=merv%C3%A4rdesskattelag&t=literature_for#SN_2002_S_0024) (hämtad 2020-10-27)

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap i SvJT*, <https://svjt.se/svjt/2004/1> (hämtad 2020-09-11)

Regus, *Co-working and hot desking*, <https://www.regus.se/en-se/coworking-space> (hämtad 2020-09-04)

Skatteverket Rättslig vägledning, *Ett eller flera tillhandahållanden 2020*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.13/339643.html?q=merv%C3%A4rdesskatt+samlat+tillhandah%C3%A5llande> (hämtad 2020-11-13)

Skatteverket Rättslig vägledning, *Skattskyldighetens omfattning 2020:10*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.10/322347.html> (hämtad 2020-09-04)

Söderberg, Hillevi, Gustafsson, Henrik, *PWC Tax matters – Sveriges skatteblogg, Förhandsbesked om aktivitetsbaserade arbetsplatser leder till önskade momskonsekvenser*, 2019-12-11, <https://blogg.pwc.se/taxmatters/aktivitetsbaserade-arbetsplatser-momskonsekvenser> (hämtad 2020-09-03)