

DIARIENUMMER

31-18/I

MEDELANDEDATUM

2019-02-27

LAGRUM

- 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200)

SÖKANDE

X AB, Bostadsrättsföreningarna Y och Z

MOTPART

Skatteverket

Förhandsbesked

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

Bakgrund

Omständigheterna i ärendet

Som en del av genomförandet av EU:s energieffektiviseringsdirektiv (EED) har det uppställts ett krav på införande av individuell mätning och debitering i flerbostadshus om det är tekniskt möjligt och kostnadseffektivt i samband med nybyggnation och större renoveringar av befintliga bestånd. Individuell mätning och debitering syftar till att den boende ska betala för sin faktiska förbrukning av bl.a. el och vatten i syfte att minska energianvändningen och därigenom minska belastningen på miljön.

(...) (X AB) har påbörjat en nybyggnation av hyresrätter på en fastighet i (...) med planerad inflyttning under våren 2019. Hyreslägenheterna kommer att utrustas med mätare för individuell mätning av kall- och varmvattenförbrukning. Det finns ingen central förbrukning av vatten eftersom alla lägenheter är utrustade med tvättmaskin.

X AB kommer att köpa in och installera mätutrustning för att möjliggöra debitering efter faktisk förbrukning av respektive hyresrätt. Därutöver kommer själva vattensystemet att köpas in och installeras i fastigheten.

Det är X AB som ingår avtal med leverantör för leverans av vatten. Hyresgästen har ingen möjlighet att ingå eget avtal med leverantör.

X AB har tagit fram en kalkyl för beräkning av pris för den löpande debiteringen av vatten. Det pris som hyresgästen löpande kommer att debiteras är självkostnadsbaserat. X AB kommer att debitera förbrukningen av vatten separat på hyresavin.

Hyresavtal har getts in i ärendet.

(...) (*Brf Y*) kommer att upplåta bostadsrättslägenheter för permanent boende och lokaler åt medlemmarna. Lägenheterna kommer att utrustas med mätare för individuell mätning av varmvatten- och elförbrukning. Det kommer även att finnas central förbrukning av vatten och el då det bl.a. finns grovtvättstugor att tillgå för samtliga boende.

Brf Y kommer att köpa in och installera vatten- och elmätare till respektive bostadslägenhet. Därutöver kommer en mätare att installeras som mäter den mängd vatten och fjärrvärme som levereras till bostadsrättsföreningen. El- och vattensystem kommer att köpas in och installeras i fastigheten.

Det är Brf Y som ingår avtal med leverantör för el och vatten och för den fjärrvärme som används för att värma upp varmvattnet till lägenheterna. Bostadsrättsinnehavaren har ingen möjlighet att ingå ett eget avtal med dessa leverantörer.

I Brf Y:s stadgar anges att årsavgiften fördelas mellan bostadsrättslägenheterna i förhållande till lägenheternas andelstal. Brf Y bestämmer ett pris per kubikmeter vatten samt ett pris per kWh för el som bostadsrättshavarna ska betala. Priset på vatten är satt utifrån en i förväg antagen snittkostnad för uppvärmning av en kubikmeter vatten under ett normalår. Priset per kWh kommer att baseras på det ungefärliga snittpriset per kWh och år för el.

Brf Y avser att på fakturan för årsavgiften, som delbetalas varje månad av bostadsrättshavaren, specificera kostnaden för el och varmvattnet separat.

Brf Y:s stadgar har getts in i ärendet.

(...) (*Brf Z*) avser att införa individuell mätning och debitering för el för befintliga bostadsrätter i föreningen. Bostadsrättslägenheterna kommer att utrustas med mätare för individuell mätning av el. Det kommer även att finnas central förbrukning

av el då det bl.a. finns allmänna funktioner så som ventilation och belysning av allmänna utrymmen.

Brf Z kommer att köpa in och installera elmätare till respektive lägenhet. Därutöver kommer anpassningsarbete av befintlig elcentral att göras.

Det är Brf Z som ingår avtal med leverantör för el. Bostadsrättshavaren har ingen möjlighet att ingå ett eget avtal med leverantör. Brf Z kommer att bestämma ett pris per kWh baserad på det ungefärliga snittpriset per kWh och år för el. Någon exakt matchning av elkostnad för inköp och vidarefakturerings mot bostadsrättshavarna kommer inte att kunna ske.

I Brf Z:s stadgar anges att årsavgiften fördelas mellan bostadsrättslägenheterna i förhållande till lägenheternas andelstal. I dagsläget ingår ersättning för el i årsavgiften, men enligt stadgarna får den även debiteras bostadsrättshavarna efter uppmätt förbrukning. Brf Z avser att debitera efter uppmätt förbrukning.

Brf Z:s stadgar har getts in i ärendet.

Frågorna och parternas inställning

Sökandena vill veta om tillhandahållande av bostad och el och/eller vatten ska anses utgöra ett sammansatt tillhandahållande av bostad som är undantaget från skatteplikt (fråga 1). Om svaret på fråga 1 är nej ska i stället två separata tillhandahållanden anses föreligga varvid skatteplikt föreligger för tillhandahållandet av el och/eller vatten (fråga 2)? Om svaret på fråga 2 är ja, föreligger då avdragsrätt för ingående skatt på den del som avser inköp och installation av anläggning för el och/eller vatten (fråga 3)?

Sökandena anser att det i samtliga fall är fråga om ett enda tillhandahållande som utgör uthyrning av bostad av följande skäl. Hyresgästen eller bostadsrättshavaren kan inte välja bort någon del i tillhandahållandet, dvs. endast hyra bostaden och sedan själv teckna avtal med leverantör av el och/eller vatten. Detta innebär att denne endast kan påverka förbrukningen men inte kostnaden. Tillgång till el och/eller vatten måste anses nödvändig för att kunna nyttja bostaden som bostad. Den enda indikation som talar emot att det är fråga om ett enda tillhandahållande är att ersättningen för hyra/månadsavgift respektive el och/eller vatten särdebiteras på

fakturan. För det fall Skatterättsnämnden anser att tillhandahållandet av el och vatten utgör en separat tjänst som är skattepliktig så anser sökandena att avdragsrätt för ingående skatt föreligger på inköp och installation av bl.a. mätutrustning samt övrigt anpassningsarbete i fastigheten.

Skatteverket anser att det är fråga om två separata tillhandahållanden där tillhandahållandet av el och vatten är skattepliktigt av följande skäl. Vid bedömningen ska hyresavtalet respektive stadgarna, prissättningen och faktureringen beaktas. Om parterna har avtalat om att debitering av el och/eller vatten ska ske särskilt utifrån den faktiska förbrukningen är tillhandahållande av el och/eller vatten en separat skattepliktig transaktion. De olika tillhandahållandena faktureras också med ett pris var för sig. Enligt Skatteverkets uppfattning omfattas förvärv som avser el- och vattensystem av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. För vissa förvärv som är nödvändiga och som gör det möjligt för en hyresvärd att fakturera sina hyresgäster för faktisk förbrukning föreligger dock avdragsrätt, t.ex. för installation av enskilda el- och vattenmätare för respektive hyresgäst och bostadsrättshavare.

Skälen för avgörandet

Rättsligt

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, bl.a. upplåtelse av hyresrätter och bostadsrätter. Av andra stycket framgår att undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter också omfattar underordnade tillhandahållanden, exempelvis upplåtarens tillhandahållande av vatten och elektricitet om tillhandahållandet är en del av upplåtelsen av nyttjanderätten.

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten (8 kap. 3 § första stycket ML). Avdrag får dock inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad (8 kap. 9 § första stycket 1 ML).

Bestämmelserna i ML ska tolkas mot bakgrund av motsvarande regleringar i artikel 135.1 l och artikel 168 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) så som dessa tolkats av EU-domstolen.

EU-domstolen har i ett stort antal domar behandlat frågan om en transaktion som består av flera delar ska anses som ett eller flera tillhandahållanden. Domstolens praxis kan sammanfattas på följande sätt (se t.ex. Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, p. 53 och 54 och Wojskowa Agencja Mieszkaniowa, C-42/14, EU:C:2015:229, p. 30 och 31). I regel ska varje del av en transaktion ses som fristående och självständig och alltså behandlas för sig. Om emellertid två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk transaktion, och det därför vore konstlat att försöka skilja de olika delarna åt, så ska de behandlas som ett enda tillhandahållande. Detsamma gäller om en eller flera delar utgör det huvudsakliga tillhandahållandet, medan andra delar måste betraktas som underordnade. Ett tillhandahållande ska anses underordnat i synnerhet om kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet.

Domstolen har också uttalat att separat fakturering och prissättning av tjänster talar för att det rör sig om fristående transaktioner, men att detta inte är av avgörande betydelse (BGZ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, p. 44). När det särskilt gäller frågan om det vore konstlat att skilja olika delar av en transaktion från varandra har EU-domstolen vid bedömningen lagt vikt vid bl.a. om transaktionen är till nytta för kunden endast om alla delar av denna finns med (Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, p. 39 och AXA, C-175/09, EU:C:2010:646, p. 23). Av praxis framgår vidare att även om olika delar av en transaktion kan tillhandahållas var och en för sig så kan det, om kunden efterfrågar just kombinationen av de olika delarna, vara konstlat att skilja delarna åt (Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, p. 24–28).

För att bedöma om en transaktion som består av flera tillhandahållanden utgör en enda transaktion i mervärdesskattehänseende beaktar EU-domstolen det ekonomiska syftet med transaktionen samt värdet av tillhandahållandet för mottagarna (Stock, C-208/15, EU:C:2016:936, p. 26–29 och där angivna rättsfall).

Om det inte går att fastställa en huvudbeståndsdel och en eller flera underordnade beståndsdelar i ett enda sammansatt tillhandahållande ska de beståndsdelar som ingår i detta tillhandahållande anses vara likvärdiga (jfr Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, p. 72). Ingår två likvärdiga beståndsdelar i ett enda sammansatt tillhandahållande, varav en omfattas av reducerad skattesats eller undantag från

skatteplikt, får inte den reducerade skattesatsen eller undantaget tillämpas på det sammansatta tillhandahållandet. Detsamma gäller om en underordnad beståndsdel till en huvudsaklig beståndsdel omfattas av en reducerad skattesats eller undantag från skatteplikt (Baštová, p. 77 och Deutsche Bank p. 41–44).

Skatterättsnämndens bedömning

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

Det framgår av EU-domstolens dom i målet Wosjkowa, C-43/14, att sådana omständigheter som ger uttryck för avtalsparternas intressen, såsom prissättnings- och faktureringsmetod, kan beaktas för att fastställa de omständigheter som är kännetecknande för transaktionen. Det ska undersökas om hyresgästen och hyresvärden enligt avtalet främst vill hyra respektive hyra ut en fastighet och endast subsidiärt önskar erhålla respektive tillhandahålla andra tjänster även om dessa är nödvändiga för nyttjandet av fastigheten (p. 37). Om hyresgästen har möjlighet att välja sina tjänsteleverantörer och/eller det sätt på vilket tjänsterna används, kan tjänsterna i princip anses fristående från uthyrningen. I synnerhet om hyresgästen kan bestämma över sin förbrukning, vilken kan kontrolleras genom enskilda mätare och faktureras efter förbrukning. Det förhållande att hyresavtalet kan sägas upp om övriga avgifter vid hyra inte betalas hindrar inte att de kan ses som fristående tillhandahållanden. Vidare är den omständigheten att hyresgästen har rätt att välja tjänsteleverantör inte heller i sig avgörande. Om en fastighet som bjuds ut till uthyrning objektivt sett, ur ett ekonomiskt perspektiv, framstår som en helhet med tillhörande tjänster, kan dessa tjänster tillsammans med uthyrningen anses utgöra ett enda tillhandahållande (p. 39–42).

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

debiteras förbrukningen specificerat på hyresavin respektive årsavgiften, som delbetalas varje månad.

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

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

I avgörandet har deltagit Kristina Harmsen Hogendoorn, ordf., Birgitta Pettersson, Rolf Bohlin, Jeanette Fored, Christina Olsson, Anna Sandberg Nilsson och Madelaine Tunudd.

Ärendet har föredragits av Karin Korpinen.