

**En samfällighetsförening som inom ramen för sin förvaltning bygger ett garage för att där bedriva skattepliktig uthyrning av parkeringsplatser, har avdragsrätt för ingående skatt på kostnader som hänför sig till byggnationen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.**

Lagrum:

2 kap. 1 §, 4 kap. 1 § första stycket och 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200);  
Artiklarna 9, 24 och 168 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående mervärdesskatt framgick bl.a. följande. Bostadsrättsföreningarna Lufthamnen och Landningsbanan (bostadsrättsföreningarna) planerar att bygga var sin flerbostadsfastighet och ett gemensamt garage. En gemensamhetsanläggning har inrättats för garaget. Av beslutet från Lantmäteriet framgår bl.a. att ändamålet med anläggningen är parkeringsgarage under mark. De deltagande fastigheterna utgör en anläggningssamfällighet som enligt beslutet ska utföra (bygga) anläggningen och ansvara för dess drift. För förvaltningen av samfälligheten har Ballongfararens samfällighetsförening bildats där bostadsrättsföreningarna är medlemmar i egenskap av ägare till fastigheterna där garaget ska byggas.

*Bostadsrättsföreningarna och samfällighetsföreningen ställde frågor om avdragsrätten för mervärdesskatt utifrån två planerade handlingsalternativ. – Alternativ 1 – I det första alternativet ingår bostadsrättsföreningarna, var för sig, entreprenadavtal med entreprenören om uppförande av sitt respektive flerbostadshus och sin respektive fastställda andel av gemensamhetsanläggningen (garaget). Följaktligen kommer entreprenören att fakturera respektive bostadsrättsförening såsom beställare av entreprenaden. – Bostadsrättsföreningarna kommer att upplåta det färdigställda garaget till samfällighetsföreningen, vilken i sin tur kommer att upplåta parkeringsplatser till de boende i bostadsrättsföreningarna. – Upplåtelsen till samfällighetsföreningen kommer att baseras på, för respektive delägarfastighet, separata parkeringsavtal och motsvara de andelstal för gemensamhetsanläggningen som Lantmäteriet beslutat för respektive delägarfastighet i samband med bildandet av anläggningen. – Upplåtelsen kommer att ske mot en ersättning som inte endast är symbolisk men som kommer att understiga marknadsvärdet för upplåtelse av jämförligt slag. – Samfällighetsföreningen kommer att självständigt och i eget namn bedriva den i garaget aktuella parkeringsverksamheten. – Samfällighetsföreningens upplåtelse av garageplatser kommer i första hand att ske till de boende i delägarfastigheterna men i mån av plats kan parkeringsplatser också komma att upplåtas till utomstående. – Upplåtelsen till de boende kommer att ske mot ersättning som uppgår till marknadsvärdet för upplåtelse av jämförligt slag mellan oberoende parter. – Alternativ 2 – I det andra alternativet ingår samfällighetsföreningen avtal med entreprenören om uppförande av gemensamhetsanläggningen. Följaktligen kommer entreprenören att*

fakturera samfällighetsföreningen såsom beställare av entreprenaden. – Samfällighetsföreningen kommer att självständigt och i eget namn bedriva den i garaget aktuella parkeringsverksamheten och upplåta parkeringsplatser till boende och utomstående i enlighet med förutsättningarna för alternativ 1.

*Bostadsrättsföreningarna* ville beträffande alternativ 1 veta om de har avdragsrätt för den mervärdesskatt som de betalar till entreprenören och som avser byggnationen av bostadsrättsföreningarnas respektive andel av garaget (fråga 1). – Bostadsrättsföreningarna ansåg att deras upplåtelse, såsom självständiga juridiska subjekt, av sina respektive andelar av garaget till samfällighetsföreningen utgör ekonomisk verksamhet. Då skattskyldighet för mervärdesskatt föreligger för parkeringsplatsupplåtelse i fråga är bostadsrättsföreningarna skyldiga att redovisa utgående skatt på den ersättning de tar ut av samfällighetsföreningen. Produktionskostnaden för garaget är således kopplad till en verksamhet som bostadsrättsföreningarna bedriver som medför skattskyldighet. Avdragsrätt föreligger därmed för ingående skatt som entreprenören fakturerar och som avser den delen av produktionskostnaden som motsvarar respektive bostadsrättsförenings andel av garaget såsom denna har fastställts av Lantmäteriet. – *Samfällighetsföreningen* ville beträffande alternativ 2 veta om den har avdragsrätt för den mervärdesskatt som entreprenören, utifrån entreprenadavtalet med samfällighetsföreningen, debiterar och som avser byggnationen av garaget (fråga 2). – Samfällighetsföreningen ansåg att den gör ett förvärv av en entreprenad som resulterar i möjligheter för att upplåta parkeringsplatser till de boende i delägarfastigheterna. Samfällighetsföreningen har därmed gjort förvärv hänförligt till en mervärdesskattepliktig verksamhet varför avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som entreprenören fakturerar och som avser produktionskostnader för garaget.

*Skatteverket* ansåg inte att bostadsrättsföreningarna upplåter gemensamhetsanläggningen till samfällighetsföreningen mot ersättning i den mening som förstås i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) eftersom det är samfällighetsföreningen som disponerar över anläggningen genom sitt förvaltningsuppdrag. Det innebär att bostadsrättsföreningarna inte är skattskyldiga för upplåtelsen av anläggningen för parkeringsändamål. Mervärdesskatten som avser uppförandet av anläggningen hänförs sig inte till någon annan av bostadsrättsföreningarna bedriven verksamhet som medför skattskyldighet. De har därmed inte rätt till avdrag för mervärdesskatten i fråga (fråga 1). – Skatteverket ansåg vidare att samfällighetsföreningen inte har rätt till avdrag för ingående skatt på uppförande av gemensamhetsanläggningen om äganderätten till anläggningen tillfaller bostadsrättsföreningarna inom ramen för samfälligheten. I sådana fall gäller att avdragsrätten för delägarna i samfälligheten ska bedömas enligt 8 kap. 4 § första stycket 2 (fråga 2).

*Skatterättsnämnden (2014-09-15, Svanberg, ordförande, Ohlson, Bohlin, Fored, Harmsen Hogendoorn, Larsson, Sandberg Nilsson)* yttrade: *Förhandsbesked – Fråga 1* – Avdragsrätt föreligger inte för den

mervärdesskatt som frågan avser. – Fråga 2 – Samfällighetsföreningen har, under de i ansökan angivna förutsättningarna, rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till kostnader för förvärv av de entreprenadtjänster för uppförande av gemensamhetsanläggningen som frågan avser. – *Motivering* – – Rättsligt – Den mervärdesskatterättsliga regleringen – Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Med beskattningsbar person avses enligt 4 kap. 1 § första stycket den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. – Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. – Bestämmelserna motsvaras av artiklarna 2.1 c och 9.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). – Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. – Enligt 8 kap. 4 § första stycket 2 får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag om den skattskyldige är delägare i en samfällighet för vattenreglering, våghållning eller liknande ändamål och den fastighet som ingår i samfälligheten används i den verksamhet som medför skattskyldighet. Avdraget avser den ingående skatt som hänför sig till samfällighetens förvärv, dock endast till den del som svarar mot den skattskyldiges andel i samfälligheten. – Bakgrunden till bestämmelsen i 8 kap. 4 § första stycket 2 var de kumulativa effekter som uppstod genom att en samfällighetsförenings genomförande av den uppgift, för vilken den tillkommit, inte innebar att föreningen därigenom i yrkesmässig verksamhet omsatte vara eller tjänst (jfr bl.a. RÅ 1970 Fi 1465). En möjlighet infördes därför för en skattskyldig som är delägare i samfällighet, att dra av så stor del av samfällighetens ingående skatt som svarade mot hans kostnadsansvar till samfälligheten (se prop. 1973:163 s. 56 ff., SFS 1973:928). – Regleringen i anläggningslagen (1973:1149), AL och i lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter, LFS – Enligt 1 § AL kan en anläggning inrättas som är gemensam för flera fastigheter och som tillgodoser ändamål av stadigvarande betydelse för dem (gemensamhetsanläggning). En gemensamhetsanläggning är samfälld för de fastigheter som deltar i anläggningen. För anläggningens utförande och drift utgör de deltagande fastigheterna en särskild samfällighet (14 § AL). – Vid anläggningsförrättningen bestäms för varje fastighet en andel av kostnaderna för anläggningens utförande och drift. För varje fastighet anges ett andelstal som beträffande anläggningens utförande bestäms efter vad som är skäligt med hänsyn främst till den nytta fastigheten har av anläggningen och beträffande driften bestäms med hänsyn främst till den omfattning i vilken fastigheten beräknas använda anläggningen. Om det är lämpligt, kan föreskrivas att kostnaderna i första hand ska fördelas genom att avgifter tas ut för anläggningens utnyttjande (15 § AL). – Vid tillämpningen av LFS ska som samfällighet bl.a. anses samfällighet enligt AL (1 § första stycket 4 LFS). Enligt 1 § andra stycket LFS förstås med delägarfastighet fastighet som har del i samfällighet och med delägare ägaren av delägarfastighet.

Enligt 4 § LFS förvaltas en samfällighet antingen direkt av delägarna (delägarförvaltning) eller av en särskilt bildad samfällighetsförening (föreningsförvaltning). – En samfällighetsförening är en enligt LFS bildad sammanslutning, som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter och vars medlemmar utgörs av delägarna i samfällighet (17 § LFS). En samfällighetsförenings ändamål är att förvalta den samfällighet för vilken den bildats. Samfällighetsföreningen får inte driva verksamhet som är främmande för det ändamål som samfälligheten ska tillgodose (18 § LFS). – Skatterättsnämndens bedömning – Fråga 1 – Frågan avser det alternativ att varje bostadsrättsförening ingår avtal med entreprenören om att bygga gemensamhetsanläggningen för att därefter mot ersättning upplåta sin respektive andel i anläggningen till samfällighetsföreningen för parkeringsplatsupplåtelse. – Det nämnden har att ta ställning till är om bostadsrättsföreningarna genom det planerade förfarandet kan anses tillhandahålla tjänster mot ersättning i mervärdesskattehänseende och hur avdragsrätten för ingående skatt hänförlig till bostadsrättsföreningarnas kostnad att uppföra gemensamhetsanläggningen i så fall ska bedömas. – Skatterättsnämnden konstaterar följande. – Gemensamhetsanläggningen har inrättats genom ett anläggningsbeslut som Lantmäteriet meddelat. Anläggningen ska enligt beslutet utföras (byggas) och drivas av en samfällighet som består av de fastigheter som har del i samfälligheten (delägarfastigheterna). Delägarfastigheterna ägs av bostadsrättsföreningarna (delägarna). En samfällighet kan förvaltas antingen direkt av delägarna (delägarförvaltning) eller av en särskilt bildad samfällighetsförening (föreningsförvaltning). I detta fall har Lantmäteriet beslutat om föreningsförvaltning av samfälligheten. Det är således samfällighetsföreningen och inte bostadsrättsföreningarna som ska förvalta denna. Samfällighetsföreningen ska i egenskap av juridisk person med egen rättskapacitet förvalta samfälligheten i enlighet med vad som vid bildandet bestämts om dess ändamål. Det innebär att det är samfällighetsföreningen som ska låta bygga gemensamhetsanläggningen och ansvara för dess drift. Detta förhållande kan inte ändras av samfällighetsföreningen och bostadsrättsföreningarna genom avtal utan följer av myndighetsbeslut vilket i sin tur har sin grund i regleringen i AL och i LFS. – Eventuella betalningar från samfällighetsföreningen till bostadsrättsföreningarna för att få bedriva parkeringsverksamhet på den del av gemensamhetsanläggningen som motsvarar respektive bostadsrättsförenings andel av gemensamhetsanläggningen kan därför inte anses utgöra ersättning för några av bostadsrättsföreningarna tillhandahållna tjänster. Anläggningen disponeras redan genom myndighetsbeslut av samfällighetsföreningen för sådan drift. Avdragsrätt föreligger därför inte för den mervärdesskatt som frågan avser. – Fråga 2 – Den fråga som här ska bedömas är om samfällighetsföreningen har avdragsrätt för mervärdesskatt som är hänförlig till samfällighetsföreningens kostnader för byggnation av gemensamhetsanläggningen. – Av andelstalslängden framgår att kostnaderna för anläggningens utförande och drift ska delas lika mellan de deltagande fastigheterna efter andelstalet 1. Av ansökan framgår att uppförandet av gemensamhetsanläggningen finansieras med anläggningsbidrag som delägarna, dvs. bostadsrättsföreningarna lämnar

för investeringen. – Samfällighetsföreningen kommer att bedriva verksamhet i form av upplåtelse av parkeringsplatser i gemensamhetsanläggningen. Parkeringsplatserna kommer att upplåtas till de boende i delägarfastigheterna och till utomstående. – Om en samfällighetsförening tillhandahåller utomstående varor eller tjänster mot ersättning har omsättning ansetts föreligga vilken, om den är skattepliktig, medfört skattskyldighet för föreningen om den görs i en yrkesmässig verksamhet (jfr RÅ 2002 ref. 13 och där anmärkta rättsfall). – Vidare har en samfällighetsförenings uthyrning av garageplatser till boende i delägarfastigheterna ansetts utgöra skattepliktig omsättning av tjänster i yrkesmässig verksamhet (jfr HFD 2011 not. 75). – Driften av gemensamhetsanläggningen innebär i enlighet med nämnda rättsfall att samfällighetsföreningen under de för fråga 2 angivna förutsättningarna kommer att omsätta tjänster i ekonomisk verksamhet. Samfällighetsföreningen har därför avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till kostnader för uppförandet av gemensamhetsanläggningen. – Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med de föregående redovisade övervägandena. I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet avvisas den.

*Skatteverket* överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa förhandsbeskedet avseende fråga 1. Vad gällde fråga 2 yrkade verket att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att samfällighetsföreningen inte har rätt till avdrag för den mervärdesskatt som hänför sig till kostnaden för att bygga garaget. – Skatteverket anförde bl.a. följande. Samfällighetsföreningen bedriver två slags verksamheter, dels en verksamhet med ursprung i föreningens stadgeenliga förvaltning som riktar sig till delägarfastigheterna, dels en ekonomisk verksamhet där föreningen tillhandahåller tjänster till utomstående mot ersättning. Den förstnämnda verksamheten faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och medför inte rätt till avdrag. Den ekonomiska verksamheten medför avdragsrätt i den mån den består av utgående beskattningsbara transaktioner. Samfällighetsföreningen bygger fastigheten inom ramen för förvaltningsuppdraget och äganderätten till anläggningen tillfaller delägarfastigheterna. Kostnaderna för byggnationen täcks av anläggningsbidrag/uttaxering från delägarfastigheterna och inte av intäkter från den ekonomiska verksamheten. Kostnaderna för byggandet av anläggningen har därmed ett direkt och omedelbart samband med den verksamhet som samfällighetsföreningen bedriver inom ramen för sitt stadgeenliga uppdrag. Föreningen har därför inte avdragsrätt för mervärdesskatt på kostnader för att bygga anläggningen.

*Bostadsrättsföreningarna* och *samfällighetsföreningen* anförde bl.a. följande. Oavsett om anläggningen genom myndighetsbeslut disponeras av samfällighetsföreningen medför den omständigheten att bostadsrättsföreningarna och samfällighetsföreningen utgör självständiga juridiska personer som ingått civilrättsliga avtal om upplåtelse av anläggningen mot ersättning att det mervärdesskattemässigt föreligger

tillhandahållanden mot ersättning. Avdrag för mervärdesskatt ska därför medges bostadsrättsföreningarna i alternativ 1. – Samfällighetsföreningen kommer att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet, vilken i sin helhet är skattepliktig, genom att fortlöpande mot ersättning upplåta parkeringsplatser i anläggningen till de boende i bostadsrättsföreningarna. Byggandet av anläggningen utgör därmed en nödvändig förutsättning för samfällighetsföreningens mervärdesskattepliktiga verksamhet, dvs. det föreligger en direkt koppling mellan föreningens utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner och den ingående skatt som belöper på byggandet av anläggningen. Det sätt på vilket samfällighetsföreningen finansierar byggandet av anläggningen ska inte påverka bedömningen av om avdragsrätt för mervärdesskatten på investeringskostnaderna föreligger eller inte.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2015-10-06, Melin, Nord, Silfverberg, Askersjö, Baran) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

#### Fråga 1

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

#### Fråga 2

Som Skatteverket har framhållit får avdragsrätt inte medges för mervärdesskatt som hänför sig till en icke-ekonomisk verksamhet. Om den beskattningsbara personen vid sidan av sin skattepliktiga verksamhet även bedriver en sådan verksamhet ska en fördelning av den ingående skatten göras mellan dessa två verksamheter (jfr EU-domstolens avgörande i mål C-437/06, *Securenta*, p. 39). Frågan är således om byggandet av garaget och uthyrningen av parkeringsplatser kan anses utgöra två från varandra skilda verksamheter i mervärdesskatte-hänseende.

I målet är inte ifrågasatt att garaget byggs i det enda syftet att samfällighetsföreningen där ska bedriva skattepliktig uthyrning av parkeringsplatser. Garaget är således en nödvändig förutsättning för den skattepliktiga uthyrningsverksamheten. Hela kostnaden för att bygga garaget har därför ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamhet som är skattepliktig. Såväl byggnationen som uthyrningen ligger inom ramen för föreningens förvaltningsuppdrag.

Mot bakgrund härav kan byggandet av garaget inte anses som en från den skattepliktiga uthyrningsverksamheten fristående verksamhet varför en kostnadsfördelning inte ska ske. Med den utgångspunkten saknar det betydelse att byggnationen även gagnar bostadsrättsföreningarna såsom ägare till fastigheten och att de bidrar till finansieringen.

Som Skatterättsnämnden funnit har samfällighetsföreningen avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till kostnader för byggandet av garaget.

Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas.

*Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 5334-14, föredragande Erika Örbom