



**KLAGANDE**

Träning i Framkant Servicebolag i Malmö AB, 556804-5776  
Ystadvägen 17 1tr  
214 30 Malmö

**MOTPART**

Skatteverket  
Skattekontor 1 Malmö  
205 30 Malmö

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 21 mars 2014  
i mål nr 6337-13, se bilaga A

**SAKEN**

Mervärdesskatt 2011  
Ersättning för kostnader

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten beslutar, med ändring av förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut, att de aktuella tillhandahållandena till övriga hyresgäster under perioderna februari och april 2011 ska anses utgöra sådan skattepliktig korttidsupplåtelse av lokaler och anläggning för idrottsutövning som avses i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML och att beräkningen av avdragsgill ingående mervärdesskatt ska justeras i motsvarande mån.

Kammarrätten beviljar Träning i Framkant Servicebolag i Malmö AB ersättning för kostnader i Skatteverket, förvaltningsrätten och kammarrätten med sammanlagt 100 000 kr.

Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.

---

**YRKANDEN M.M.**

*Träning i Framkant Servicebolag i Malmö AB* yrkar att mervärdesskatt fastställs i enlighet med lämnade skattedeclarationer, vilket innebär att utgående mervärdesskatt om 6 procent ska redovisas på tillhandahållna idrottstjänster och att avdrag för ingående skatt ska medges på kostnader hänförlig till den skattepliktiga verksamheten. Vidare yrkas ersättning för kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten med där angivna belopp samt i kammarrätten med 104 000 kr.

*Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och att ersättning inte ska beviljas. För det fall bolaget skulle få fullt bifall till sitt överklagande medges ett skäligt belopp om sammanlagt 20 000 kr.

*Kammarrätten* har hållit muntlig förhandling och syn på anläggningarna Johanneslust och Stadion.

**SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

*Vad målet gäller*

Bolaget är ett helägt dotterbolag till IF Friskis & Svettis i Malmö (föreningen). Verksamheten bedrivs i hyrda lokaler på anläggningarna Johanneslust och Swedbank Arena (Stadion) i Malmö. Enligt upprättade hyresavtal upplåts lokalerna i andra hand till föreningen och till andra hyresgäster. Verksamheten består vidare av försäljning av träningskort, viss servering och försäljning av varor.

Huvudfrågan i målet är om bolagets upplåtelser i andra hand ska anses utgöra från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet eller skattepliktig korttidsupplåtelse av lokaler för idrottsutövning.

Svaret på huvudfrågan är avgörande för bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Bolaget har inte i sig invänt mot den av Skatteverket gjorda beräkningen efter skälig grund av den ingående skatten.

*Rättslig reglering m.m.*

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 2 § första stycket ML, såvitt här är aktuellt, upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Undantaget omfattar dock inte korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning (3 kap. 3 § första stycket 11 ML).

Undantaget i 3 kap. 2 § första stycket ML motsvaras av artikel 135.1 i i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), enligt vilken utarrendering och uthyrning av fast egendom undantas från skatteplikt.

EU-domstolen har definierat begreppet ”uthyrning av fast egendom” i mervärdesskattedirektivet så 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. Hyrestagarens rätt att exklusivt nyttja fastigheten kan begränsas, både i förhållande till hyresvärden och till att nyttja fastigheten tillsammans med andra. Villkor som på detta sätt begränsar rätten att nyttja en hyrd fastighet hindrar inte att det är fråga om ett nyttjande som är exklusivt i förhållande till andra som inte enligt lag eller avtal kan göra gällande någon rätt till den hyrda fastigheten (mål C-284/03 Temco pp. 19, 24–25).

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 a § ML bl.a. omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet och omsättning av tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller verksamheten. Undantaget gäller endast om tjänsterna

omsätts av staten eller en kommun eller – under viss förutsättning – av en ideell förening. När en sådan tjänst omsätts av någon annan och undantaget alltså inte är tillämpligt, ska mervärdesskatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § tredje stycket 10 ML).

Motsvarande bestämmelser om undantag inom idrottsområdet finns i artikel 132.1 m i mervärdesskattedirektivet. Artikel 98.2 jämförd med bilaga III punkt 14 till mervärdesskattedirektivet tillåter att reducerad skattesats tillämpas för utnyttjande av sportanläggningar.

Skattesatsen om 6 procent tillämpas på omsättning enligt 3 kap. 11 a § ML som tillhandahålls av kommersiella aktörer och infördes för att motverka de eventuella negativa effekter som kunde uppkomma på grund av det samtidigt införda undantaget på idrottsområdet för statlig, kommunal och ideell verksamhet. Med korttidsupplåtelse avses i princip all utövning av sport eller idrott mot avgift som sker i lokal eller på anläggning. Utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelse faller endast vissa speciella situationer, såsom när ett företag eller en konferensanordnare för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller en idrottslokal (prop. 1996/97:10 s. 47, 55).

Det förhållandet att en hyresgäst ska använda lokalerna i sin gym- och idrottsverksamhet hindrar inte att tillhandahållandet kan anses utgöra skattepliktig korttidsupplåtelse av idrottslokal (Skatterättsnämndens förhandsbesked den 18 november 2008, dnr 19-07/I). Inte heller den omständigheten att ett avtal med en hyresgäst innebär att hyresgästen låter sina anställda utnyttja lokalerna för träning, hindrar att det kan vara fråga om korttidsupplåtelse (RÅ 2007 ref. 39).

*Vad parterna anför*

**Skatteverket** anser att bolaget har gett föreningen en exklusiv rätt att nyttja lokalerna på Johanneslust och Stadion eftersom bolagets uthyrning av bestämd, avskild yta till annan hyresgäst än till föreningen

utgör en försvinnande liten del av bolagets verksamhet. Föreningen har därför rätt att nyttja lokalerna i sådan omfattning att det torde vara att jämställa med ensamrätt med uteslutande av andra.

För det fall kammarrätten skulle anse att lokalerna vid vissa tidpunkter är föremål för korttidsupplåtelse till andra än föreningen, har denna uthyrning inte medfört att föreningen inte kan nyttja lokalerna exklusivt i förhållande till övriga hyresgäster.

Enligt Skatteverket har bolaget ställt lokalerna passivt till föreningens förfogande mot en hyra som fastställts utifrån en viss hyrestid. Hyresavtal och övriga omständigheter mellan bolaget och föreningen innebär inte att det är fråga om tillhandahållande av en skattepliktig tjänst. Det förhållandet att viss korttidsupplåtelse kan ha skett – i den mån föreningen just då inte har behov av denna tid – bör inte föranleda annan bedömning än att fråga är om skattefri upplåtelse av lokalerna. För uthyrning av idrottslokal för annat än korttidsupplåtelse för idrottsutövning gäller de allmänna reglerna om skattefri fastighetsupplåtelse.

**Bolaget** å sin sida anser att tillhandahållandena enligt hyresavtalen till hyresgästerna ska betraktas som korttidsupplåtelse av idrottslokal för idrottsutövning. Lokalerna hyrs ut till flera hyresgäster eller används i den egna, kommersiella gymverksamheten genom försäljning av träningskort, varför det är uteslutet att tillhandahållandena utgör undantagen fastighetsupplåtelse. Endast om uthyrning sker för längre tid och med uteslutande av alla andra är det inte fråga om korttidsuthyrning.

Bolaget bedriver kommersiell gymverksamhet på anläggningarna där följande tjänster tillhandahålls; tillträde till idrottsanläggning genom uthyrning enligt avtal med föreningen och med övriga hyresgäster samt tillträde till idrottsanläggning genom försäljning av träningskort till kortkunder. Bolaget har över 2 200 kortkunder. Bolaget tillhandahåller

alltså tillträde till anläggningarna dels genom träningskort, dels genom hyresavtal med flera hyresgäster. Det är ostridigt att bolaget debiterar marknadsmässiga hyror. – Bolaget åberopar i målet ingivna hyresavtal och fakturor.

Syftet med den aktuella strukturen är att ge föreningen tillgång till attraktiva lokaler. Fastighetsägare hyr nämligen normalt inte ut lokaler till hyresgäster som inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. Föreningen, som är allmännyttig och ideell, är inte mervärdesskatteskyldig. Ett ytterligare syfte med strukturen är att ge bolaget möjlighet att ta in ytterligare hyresgäster och på så sätt ge intäkter och en lägre hyra till föreningen.

Föreningen har inte någon faktisk ensamrätt till lokalerna varigenom alla andra kan uteslutas. Tillträde till gymlokalerna kan t.ex. inte bokas av någon hyresgäst utan är tillgänglig för alla bolagets kunder. Däremot kan gruppträningslokaler bokas med ensamrätt en viss begränsad tid genom bolagets bokningssystem, som är öppet för alla. Hyresgästerna kan inte boka lärarledda pass, t.ex. spinning, utan har endast tillgång till lokalerna utan ledare.

Även om bolagets tillhandahållande skulle anses utgöra en sammansatt tjänst, är upplåtelse av fastighet inte den dominerande tjänsten då det ekonomiska värdet på tillhandahållna tjänster vid sidan av lokalerna uppgår till 40 procent.

#### *Utgångspunkter för kammarrättens bedömning*

Skatteverkets omprövningsbeslut avser bolagets upplåtelser av lokaler på anläggningarna till föreningen och till övriga hyresgäster under perioderna februari och april 2011. Beslutet omfattar däremot inte bolagets tillhandahållanden av träningskort till sina kortkunder, varför dessa inte är föremål för kammarrättens prövning i detta mål.

Vad gäller bolagets upplåtelser av lokaler till de tre sjukgymnasterna framgår att dessa har två hyresavtal; enligt det första avtalet får sjukgymnasternas patienter möjlighet att i en träningslokal utöva idrottsverksamhet/sjukgymnastik och 6 procent mervärdesskatt debiteras på hyran då upplåtelsen betecknas som korttidsupplåtelse av idrottslokaler för idrottsutövning. Enligt det andra avtalet upplåts en lokal för användning i mervärdesskattfri sjukgymnastik, varför hyran är exklusiv mervärdesskatt. Inte heller sjukgymnasternas avtal avseende lokal för sjukgymnastik är föremål för kammarrättens prövning.

Bolaget anser att prövningen av huvudfrågan, dvs. om skattepliktig korttidsupplåtelse föreligger, ska göras mot 3 kap. 3 § ML, denna bestämmelse förarbeten samt svensk praxis. Tolkningen ska göras i ljuset av gemenskapsrätten, men EU-domstolens avgöranden om vad som utgör upplåtelse av fast egendom är inte relevanta. Som grund härför anför bolaget att 3 kap. 3 § ML begränsar tillämpningsområdet för undantaget för uthyrning av fast egendom och har införts med stöd av bemyndigandet i artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet. Begränsningen som följer av 3 kap. 3 § ML är en svensk reglering och motsvarande begränsning saknas i direktivet.

Kammarrätten konstaterar att bestämmelsen i 3 kap. 2 § ML fick sin nuvarande lydelse 1997 då det dåvarande andra stycket togs bort. I detta stycke undantogs från skatteplikt tillhandahållande av lokaler eller andra anläggningar eller delar av dessa för sport- och idrottsutövning.

I förarbetena (prop. 1996/97:10 s. 43, 46) uttalades att den då gällande bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket ML inte överensstämde med EG:s regler på idrottsområdet och att den inte heller hade någon motsvarighet i EG:s regler om undantag för uthyrning av fast egendom. Det ansågs inte heller lämpligt att behålla ett undantag för idrottsverksamhet som var utformat som ett undantag för upplåtelse av fastighet. Som ett led i EG-

anpassningen föreslogs därför att stycket skulle tas bort och att undantag, när sådant i fortsättningen skulle göras, enbart skulle gälla inom idrottsområdet. Undantaget skulle enbart gälla tillhandahållanden av staten, kommunen och allmännyttiga ideella föreningar, inklusive korttidsupplåtelse av lokaler för idrottsutövning. För omsättning av idrottstjänster, t.ex. tillfälle att utöva idrottslig verksamhet, av en kommersiell aktör infördes den reducerade skattesatsen.

Samtidigt föreslogs ett förtydligande i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML om att korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § första stycket ML.

Enligt kammarrätten ger varken förarbetsuttalandena eller lagtextens ordalydelse stöd för bolagets uppfattning att bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML utgör en sådan för svensk rätt särskild inskränkning av tillämpningsområdet för undantaget för uthyrning av fast egendom som införts med stöd av artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML ska istället hänföras till regleringen avseende undantaget från skatteplikt och den reducerade skattesatsen på idrottsområdet. EU-domstolens avgöranden om vad som utgör uthyrning av fast egendom är därför relevant i förevarande mål som berör gränsdragningen mellan undantagen uthyrning av fast egendom och skattepliktiga idrottstjänster i form av korttidsupplåtelse av lokaler för idrottsutövning.

Bolagets tillhandahållanden till föreningen och till övriga hyresgäster innefattar dels tillgång till lokaler, dels ett flertal olika tjänster. Vid bedömningen av den mervärdesskatterättsliga karaktären av ett sådant mer sammansatt tillhandahållande uppkommer frågan om det rör sig om nyttjande av fast egendom eller tillhandahållande av tjänster för vilka den fasta egendomen är en underordnad men ändå avgörande förutsättning.



Vad gäller kvalificeringen av nyttjande av idrottsanläggningar har EU-domstolen slagit fast att tjänster som har samband med sport- och idrottsutövning i görligaste mån ska kvalificeras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna ifråga (mål C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne, p. 25).

Av det anförda följer att vid bedömningen av den mervärdesskatterättsliga karaktären ska kammarrätten göra en samlad bedömning av de aktuella tillhandahållandenas karaktär. Det innebär att en helhetsbedömning ska göras av bolagets tillhandahållanden till hyresgästerna enligt hyresavtalen och de omständigheter i övrigt under vilka tillhandahållandena har skett.

#### *Hyresavtalen*

Av Skatteverkets omprövningsbeslut framgår att under de i målet aktuella perioderna har bolaget upplåtit lokalerna i anläggningarna till flera hyresgäster. Respektive upplåtelse regleras i avtal rubricerade "Hyresavtal". Dessa innehåller dels avtalsvillkor som är gemensamma för alla hyresgäster, dels avtalsvillkor som är individualiserade. Nedan redovisas de för bedömningen viktigaste avtalsvillkoren med utgångspunkt från denna indelning.

Bland de villkor i hyresavtalen som är gemensamma för samtliga hyresgäster nämnda i Skatteverkets omprövningsbeslut är följande av intresse. Hyresgästen görs medveten om att lokalen samtidigt kommer att hyras ut till andra hyresgäster. Vidare anges att bolaget kommer att tillåta att privatpersoner, för en dag i taget, mot betalning får tillträde till lokalen med undantag för gympasalarna, spinningssalen och cirkelgymsalen där ensamrätt föreligger för respektive hyresgäst enligt dennes avtal. Utomstående kommer att äga tillträde till sjukgymnastmottagningen. Hyresgästen ska använda lokalen/lokalerna för idrottsutövning. Vidare anges att eftersom det är fråga om korttidsupplåtelse av lokal som används för idrottsutövning, ska hyresgästen betala 6 procent mervärdesskatt på hyran.

Vidare anges att det i hyran ingår uppvärmning, varmvatten, el, vatten och avlopp samt hygienpapper. Det är bolaget som sköter underhåll och städning av lokalerna, håller fastigheten fullvärdesförsäkrad samt svarar för snöröjning. I uthyrningen ingår även befintliga inventarier såsom gymutrustning och musikanläggning. Hyresgästen har även tillgång till solarium, omklädningsrum, dusch och reception.

Enligt **hyresavtal med föreningen** hyr bolaget ut samtliga kvadratmeter och samtliga lokaler vid de båda anläggningarna till föreningen.

Lokalerna i Johanneslust består av gym, två gympassalar, spinningssal, sjukgymnastmottagning, solarium, omklädningsrum, dusch och reception. Hyresavtalet gäller för tiden den 1 december 2010 till den 30 september 2017. Uppsägningstiden är 9 månader. Om ingen av parterna säger upp avtalet, förlängs det med 3 år i taget. Hyran beräknas årsvis i enlighet med vissa angivna principer och ska betalas månadsvis i förskott senast den sista vardagen före varje månads utgång.

Lokalerna i Stadion består av gym, cirkelgymsal, omklädningsrum, dusch och reception. Hyresavtalet gäller för tiden den 15 december 2010 till den 31 december 2013. Hyran beräknas årsvis i enlighet med vissa angivna principer.

Vad gäller Johanneslust har bolaget **hyresavtal med ytterligare fyra hyresgäster (övriga hyresgäster) samt tre sjukgymnaster**. I samtliga avtal specificeras hyresobjektet till lokalen, dvs. anläggningens totala antal kvadratmeter bestående av gym, två gympassalar, spinningssal, sjukgymnastmottagning, solarium, omklädningsrum, dusch och reception. Därefter anges – för respektive hyresgäst – att hyresgästen äger tillgång till viss/vissa delar av lokalen, t.ex. stora hallen och/eller gym.

För sjukgymnasterna gäller att de ges rätt att under 30 timmar per vecka låta maximalt 120 patienter utnyttja angivna lokaler för idrottsverksamhet/sjukgymnastik. Tillträdesrätten till dessa lokaler gäller måndag–fredag kl. 07.00–19.00. Hyran utgår per månad och hyresavtalen gäller ”tills vidare” med tre månaders uppsägningstid.

Hyresavtalen med övriga hyresgäster innebär att dessa får tillgång till den angivna delen av lokalen ett visst antal timmar (1–3 timmar/vecka) och får rätt att låta ett angivet, maximalt antal personer nyttja lokalen under denna tid. De timmar hyresgästen har tillträde till angiven del av lokalen anges som ett visst klockslag och viss/vissa dagar i veckan, t.ex. tisdag kl. 12.30–14.30. Hyresavtalen gäller för några månader upp till två terminer med sommaruppehåll. Hyran utgår med ett angivet belopp per timme alternativt per vecka. Hyresavtalen gäller med tre månaders uppsägningstid och om avtalen inte sägs upp, förlängs de med sex månader i taget.

Vad gäller Stadion har bolaget **hyresavtal med ytterligare tre hyresgäster (övriga hyresgäster)**. I samtliga avtal specificeras hyresobjektet till lokalen, dvs. anläggningens totala antal kvadratmeter bestående av gym, cirkelgymsal, omklädningsrum, dusch och reception. Därefter anges – för respektive hyresgäst – att hyresgästen äger tillgång till viss/vissa delar av lokalen, t.ex. gym och/eller cirkelgymsal. Hyresavtalen innebär att hyresgästerna får tillgång till den angivna delen av lokalen ett visst antal timmar (för två hyresgäster 1–3 timmar/vecka och för en hyresgäst 1 timme varannan vecka) och får rätt att låta ett angivet, maximalt antal personer nyttja lokalen under denna tid. De timmar hyresgästen har tillträde till angiven del av lokalen anges som ett visst klockslag och viss/vissa dagar i veckan. Hyresavtalen gäller från sex månader till 12 månader. Hyran utgår med angivet belopp per timme. Två av avtalen saknar helt uppsägningsklausul. Det tredje hyresavtalet gäller med tre månaders uppsägningstid och om avtalet inte sägs upp, förlängs det med sex månader i taget.

*Receptionerna*

Bolaget har i målet upplyst följande om receptionen vid respektive anläggning och de tjänster som tillhandahålls där

Receptionerna är bemannade all öppetid. Bolagets två anställda bemannar receptionerna 40 timmar per vecka. Övrig tid bemannas receptionerna av föreningens personal som hyrs in. För dessa s.k. administrativa tjänster fakturerar föreningen bolaget. Uppskattningsvis utgör detta 20 procent av arbetstiden i receptionen. Under tid då bolaget bemannar receptionerna utför dess personal samma arbetsuppgifter som föreningens personal. Uppskattningsvis 10 procent utgör den del bolagets personal utför administrativa tjänster åt föreningen. Bolaget fakturerar föreningen för dessa tjänster och debiterar 25 procent skatt.

Personalen i receptionen tar emot och släpper in kunderna och har därigenom kontroll över besökarna. Dessutom säljer personalen godis, frukt, vissa gymprodukter samt utför enklare lokalskötsel såsom städning och underhåll av inventarier. I arbetet ingår även att sköta viss servering, sälja medlemskap och träningskort åt föreningen. I receptionerna har bolaget respektive föreningen var sin kassaapparat och databaserat system för kontroll och hantering av kunder respektive medlemmar. Bolagets försäljning av mat, dryck, gymprodukter samt egna träningskort och andra korttidsuthyrningar redovisas i bolagets kassa medan föreningens försäljning av träningskort till sina medlemmar redovisas i dess kassa.

*Kammarrättens bedömning*

Som sagts inledningsvis är huvudfrågan i målet om bolagets upplåtelser i andra hand till sina hyresgäster ska anses utgöra från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet eller skattepliktig korttidsupplåtelse av lokaler för idrottsutövning.

Annat har inte framkommit än att hyresgästerna har en exklusiv rätt till de hyrda lokalerna i förhållande till andra som enligt lag och avtal inte har en motsvarande rätt att nyttja lokalerna. Den omständigheten att bolaget upplåter lokalerna till flera hyresgäster som samtidigt och tillsammans med kortkunderna nyttjar lokalerna, hindrar alltså inte att bolagets tillhandahållanden bedöms som från skatteplikt undantagen upplåtelse av lokal. Inte heller de begränsningar i hyresgästernas besittningsrätt i förhållande till bolaget som gäller enligt hyresavtalen, hindrar en sådan bedömning.

Hyresavtalen och vad som övrigt kommit fram i målet visar att bolaget, förutom dispositionsrätten till lokalerna, också tillhandahåller ett flertal tjänster, bl.a. tillgång till gymutrustning, musikanläggning, underhåll och städning av lokaler och inventarier samt receptionstjänster.

Eftersom det rör sig om ett sammansatt tillhandahållande av lokaler och tjänster, uppkommer frågan om lokalupplåtelsen är det mest karakteristiska eller om det istället är tillhandahållandet av tjänster som är det. För att tillhandahållandet av tjänster ska framstå som det viktigaste kännetecknet krävs att lokalupplåtelsen, även om den är en avgörande förutsättning för tjänsternas tillhandahållande, är av underordnad betydelse. En fråga som kammarrätten måste ta ställning till är alltså tjänsternas betydelse i förhållande till lokalupplåtelsen.

När det gäller receptionstjänsterna förefaller bolaget – i vart fall i förhållande till övriga hyresgäster – inta en mer aktiv roll än vad som är brukligt vid uthyrning av fast egendom (Régie, p. 31). Förutom att bolaget, genom egen eller inhyrd personal, är närvarande all öppen tid, kontrollerar det tillträdet till anläggningarna och har en allmän servicefunktion. I förhållande till föreningen förefaller det dock snarast röra sig om ett samarbete ifråga om receptionen, där bolaget och föreningen utbyter administrativa tjänster och ömsesidigt fakturerar varandra vid sidan av hyresavtalen för de tillhandahållna tjänsterna. Detta samarbete regleras inte

i hyresavtalen med föreningen men är likväl en omständighet att ta hänsyn till vid bedömningen.

De övriga tjänster, t.ex. gymutrustning, som bolaget tillhandahåller i enlighet med hyresavtalen medför att hyresgästerna kan använda lokalerna för idrottsutövning. Tjänsterna avseende underhåll och städning får anses nödvändiga för att lokalerna ska kunna nyttjas för idrottsutövning på det sätt som åsyftas i hyresavtalen.

Bolaget har obestritt uppgett att det ekonomiska värdet på tillhandahållna tjänster vid sidan av lokalerna uppgår till 40 procent av föreningens totala hyra. Den omständigheten att andelen felaktigt beräknats enbart på föreningens hyra och inte på samtliga hyresgästers hyror kan inte tillmätas någon avgörande betydelse eftersom föreningens hyra är den ojämförligt största.

Kvalificeringen av ett sammansatt tillhandahållande som det aktuella, kan inte enbart ske med stöd av det ekonomiska värdet av de ingående delarna (mål C-111/05 Aktiebolaget NN, p. 37). I stället måste samtliga omständigheter beaktas och därvid bör även det sammanhang i vilket tillhandahållandena sker tillmätas betydelse. Enbart tjänsternas ekonomiska värde är alltså inte grund för att kvalificera tillhandahållandena i sin helhet som ett tillhandahållande av tjänster utan tjänsterna måste ställas i relation till den tid varunder lokalerna används.

Längden på den tid under vilken fast egendom ska nyttjas är en väsentlig del av ett hyresavtal (mål C-150/99 Lindöpark, p. 27 och Régie, p. 36). Här föreligger det en tydlig skillnad mellan å ena sidan bolagets tillhandahållanden till föreningen och sjukgymnasterna och å andra sidan tillhandahållandena till de övriga hyresgästerna. Föreningens båda hyresavtal gäller flera år med nio månaders uppsägningstid. Sjukgymnasternas avtal gäller tills vidare med en uppsägningstid om tre

månader. För övriga hyresgäster gäller hyresavtalen endast några månader och för en hyresgäst under ett år.

Enligt kammarrättens mening är längden på föreningens hyrestid kännetecknande för uthyrning av fast egendom. På samma sätt förhåller det sig med föreningens villkor avseende uppsägning och förlängning av avtalet. Detsamma gäller sjukgymnasternas hyresavtal.

Till skillnad från övriga hyresgästers avtal, saknar föreningens hyresavtal avseende lokalerna på Johanneslust helt uppgift om vilka dagar och tider som föreningen har tillgång till lokalerna. Det är dock sannolikt att föreningen har tillgång till lokalerna alla dagar och under hela tiden anläggningen är öppen. Beträffande Stadion, saknas i utredningen uppgifter om vilka dagar och tider som föreningen har tillgång till lokalerna. Mycket talar dock för att förhållandena är desamma som beträffande Johanneslust.

Det nu sagda innebär att utredningen ger stöd för att föreningen har rätt att kontinuerligt och varaktigt nyttja lokalerna på båda anläggningarna. Allt talar också för att föreningen använt lokalerna i sådan omfattning. Det nu sagda gäller också sjukgymnasternas nyttjande av lokalerna på Johanneslust.

Situationen för övriga hyresgäster är den motsatta. Dessa nyttjar visserligen lokalerna återkommande men den tid som nyttjandet varar vid varje tillfälle är ytterst begränsad. Dessutom är de avtalade hyrestiderna begränsade till några månader med undantag för en hyresgäst vars avtal gäller ett år.

Vid en samlad bedömning är det utmärkande och mest dominerande inslaget i bolagets tillhandahållande till föreningen och sjukgymnasterna det kontinuerliga nyttjandet av lokalerna under en längre tid, vilket kännetecknar uthyrning av fast egendom. Med hänsyn härtill anser kammarrätten att bolagets tillhandahållande till föreningen och

sjukgymnasterna i enlighet med hyresavtalen ska anses utgöra en sådan undantagen upplåtelse av fastighet som avses i 3 kap. 2 § ML.

Utmärkande för bolagets tillhandahållanden till övriga hyresgäster är att hyresgästerna bereds tillfälle att utöva idrott under en begränsad tid. Det är idrottstjänsten som är det dominerande inslaget i tillhandahållandet.

Lokalerna utgör då en underordnad men ändå avgörande förutsättning för att idrottsutövningen. Detta innebär att bolagets tillhandahållanden till övriga hyresgäster i enlighet med hyresavtalen, ska anses utgöra sådan skattepliktig korttidsupplåtelse av lokaler och anläggning för idrottsutövning som avses i 3 kap. 3 § första stycket 11 ML.

#### *Avdrag för ingående mervärdesskatt*

Av det ovan anförda följer att bolaget får anses bedriva s.k. blandad verksamhet. Bolaget har inte invänt mot att den Skatteverket gjorda proportioneringen av avdragsgill ingående mervärdesskatt utifrån omsättningen i skattefri respektive skattepliktig del av verksamheten. Beräkningen av avdragsgill ingående mervärdesskatt ska justeras med anledning av kammarrättens bedömning ifråga om klassificeringen av bolagets tillhandahållanden till sina hyresgäster. Det får ankomma på Skatteverket att vidta nödvändiga beräkningar.

#### *Ersättning för kostnader*

Bolaget har vunnit delvis bifall till sin talan och har därför rätt till ersättning för kostnader. Bolaget har yrkat ersättning för kostnader hos Skatteverket med 67 190 kr och i förvaltningsrätten med 48 000 kr samt i kammarrätten med 104 000 kr, dvs. sammanlagt 219 190 kr. Kammarrätten finner att ersättningen skäligen kan bestämmas till sammanlagt 100 000 kr för kostnader hos Skatteverket och i domstolarna.

---



HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Petter Classon

Maria Lindvall

Ylva Börjesson  
referent



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN**  
**I MALMÖ**  
Avdelning 2

**DOM**  
2014-03-21  
Meddelad i  
Malmö

Mål nr  
6337-13

**KLAGANDE**

Träning i Framkant Servicebolag i Malmö AB, 556804-5776  
c/o IF Friskis & Svettis Malmö  
Ystadvägen 17, 1 tr  
214 30 Malmö

**MOTPART**

Skatteverket  
Skattekontor 2 Malmö  
205 30 Malmö

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut den 21 november 2012 (två separata beslut), se bilaga  
1 och 2

**SAKEN**

Mervärdesskatt för redovisningsperioderna februari 2011 och april 2011  
Ersättning för kostnader

---

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten avslår överklagandena.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

---

**YRKANDEN M.M.**

**Träning i Framkant Servicebolag i Malmö AB** (nedan bolaget) yrkar att mervärdesskatt ska redovisas i enlighet med lämnade skattedeklarationer för redovisningsperioderna februari respektive april 2011 på så sätt att utgående mervärdesskatt om 6 procent ska redovisas på tillhandahållna idrottstjänster med 44 589 kr för februari 2011 och med 44 872 kr för april 2011 och att avdrag för ingående mervärdesskatt ska medges på kostnader hänförliga till mervärdesskattepliktig verksamhet med 326 286 kr för februari 2011 och med 204 701 kr för april 2011. Vidare yrkar bolaget att ersättning medges för kostnader avseende upprättande av svar på Skatteverkets övervägande med 67 190 kr. Slutligen yrkar bolaget ersättning för biträdeskostnader i detta mål.

Bolaget anför bland annat följande. Bolaget ägs av IF Friskis & Svettis i Malmö (nedan Friskis & Svettis). Bolagets huvudsakliga verksamhet är att tillhandahålla idrottstjänster till privatpersoner, föreningar, skolor och företag genom att tillhandahålla tillträde för utövande av idrottslig träning på bolagets träningsanläggningar Swedbank Stadion och Johanneslust. En av bolagets hyresgäster är Friskis & Svettis som låter sina medlemmar få tillgång till ledarledd och fri träning på anläggningarna. Utöver Friskis & Svettis finns ett flertal hyresgäster som får tillträde till anläggningarna genom längre hyresavtal eller i form av förvärv av s.k. dagskort. Vardagligt uttryckt bedriver alltså bolaget vanlig gymverksamhet. Som en utlöpare förekommer även viss försäljning av träningsprodukter samt servering och försäljning av kaffe, frukt, drycker, tillgång till solarier m.m. från receptionen i anläggningarna. Bolaget hyr även ut mindre lokaler till sjukgymnaster som bedriver sina verksamheter i lokalerna.

Bolaget hyr de två lokalerna, i vilka anläggningarna är belägna, från externa hyresvärdar. Hyresvärdarna debiterar och redovisar mervärdesskatt på hyran till bolaget. Bolaget äger all inredning och träningsutrustning i an-

läggningarna. Bolaget har alltid egen eller inhyrd personal på plats på anläggningarna så länge dessa håller öppet.

Idrottstjänsterna tillhandahålls i form av en löpande och parallell uthyrning av anläggningen till flera hyresgäster samtidigt. Uthyrningen ger ingen av hyresgästerna en exklusiv rätt att nyttja anläggningen med uteslutande av alla andra under en längre tid. Salar för gruppträning är den enda del av träningsanläggningen som kan bokas och användas exklusivt av en hyresgäst eller köpare av dagskort, dock endast under kortare och bestämda tider (normalt per timme) under en dag medan gymdelen inte går att boka på detta sätt utan disponeras av samtliga hyresgäster och privatpersoner alltid. Idrottstjänsterna till privatpersoner tillhandahålls genom att bolaget säljer s.k. dagskort vilka ger tillträde till träningsanläggningarna för utövande av idrottslig verksamhet under den dagen. Samtliga delar av träningsanläggningarna används såldes av flera hyresgäster. Grupptränings-salar är exempelvis normalt bokade av olika hyresgäster varje dag, normalt per timme.

Att bolagets avtal om tillträde till träningsanläggningarna ska ses som korttidsupplåtelse följer alltså av att ingen av hyresgästerna har ensamrätt till träningsanläggningen dvs. ingen av hyresgästerna hyr anläggningen med uteslutande av alla andra.

Det intäktsmässiga förhållandet mellan intäkter från övriga respektive Friskis & Svettis för 2011 och 2012 uppgick till cirka 5 procent för respektive år.

Av praxis framgår att redan uthyrarens rätt att disponera lokalen innebar att en uthyrning inte kunde anses ske med uteslutande av alla andra.

Avtalen med Friskis & Svettis liksom med övriga hyresgäster är utformade på samma sätt. Nämligen att hyresgästen är medveten om och accepterar

att träningsanläggningen samtidigt och parallellt kommer att hyras ut till andra hyresgäster för idrottsändamål.

Samtliga lokaler i anläggningarna används av flera hyresgäster och ingen hyresgäst har möjlighet att stänga ute en annan hyresgäst mer än tillfälligt. Vad gäller gruppträningsalarna används de dagligen såväl av Friskis & Svettis som av andra hyresgäster. Bokning av gruppträningslokalerna sker via bolaget.

Vad gäller tillträde till gymlokalerna så förekommer i princip parallell träning mellan olika typer av hyresgäster och köpare av endagskort under all öppetid.

Anläggningarna bemannas av bolagets personal all öppetid och all försäljning och kontakt med kunder och leverantörer görs av bolagets personal. Personalen är antingen anställd eller inhyrd. Att personalen hyrs in från Friskis & Svettis, i vilket bolaget är i koncerngemenskap med, har framförallt praktiska orsaker.

Det är naturligt och självklart att Friskis & Svettis i egenskap av ägare av bolaget påverkar inriktningen av bolagets verksamhet genom styrelsearbete.

Att Friskis & Svettis i egenskap av medlem av styrelsen i bolaget indirekt påverkat bolaget att ha en bred beläggning på anläggningarna av flera hyresgäster samtidigt är i och för sig riktigt, men att föreningen kan påverka till vem anläggningen hyrs ut och i vilken omfattning anläggningen hyrs ut till övriga på så sätt att uthyrningen till Friskis & Svettis ska ses som uteslutande av alla andra, trots den faktiska uthyrningen som sker, är fel och saknar stöd i lag, förarbeten och praxis.

Vid obligatorisk omprövning vidhåller **Skatteverket** de överklagade besluten och anför bl.a. följande.

Bolaget ägs till 100 procent av Friskis & Svettis. Genom andrahandskontrakt har Friskis & Svettis en exklusiv rätt att nyttja alla de lokaler i Johanneslust och Swedbank Arena som bolaget har ett förstahandskontrakt på. Friskis & Svettis bedriver idrottsverksamhet i lokalerna cirka 06.00 – 22.00 varje dag. Samtidigt som bolaget hyr ut samtliga lokaler till Friskis & Svettis har det ingått hyresavtal med ett antal företag och föreningar innebärande att dessa äger rätt att vid vissa tillfällen låta ett maxantal anställda utnyttja lokalerna på visst sätt. Av Skatteverkets utredning framgår att hyresintäkterna från Friskis & Svettis helt klart utgör merparten av bolagets hyresintäkter.

Nämnda avtal utesluter Friskis & Svettis endast i mycket liten omfattning från att använda lokalerna, såväl tidsmässigt som ytmässigt. Inskränkningarna är av så ringa omfattning att Friskis & Svettis hyresrätt torde vara att jämföra med ensamrätt uteslutande av andra. Rent formellt är det bolaget, enligt nuvarande avtal, som står som avtalspart med ”övriga” hyresgäster, men det är Friskis & Svettis, som helägande moderbolag och huvudsaklig nyttjare av anläggningarna, som i praktiken har kontroll över uthyrningen till andra. Dessutom framgår av utredningen att det är Friskis & Svettis personal som i stor utsträckning har hand om den övriga uthyrningen.

Det är odiskutabelt att hyresavtalen med Friskis & Svettis är att bedöma som långtidsuthyrning. Det förhållande att övriga ”hyresgäster” utgör en så obetydlig del av den totala uthyrningen och att denna uthyrning till andra i huvudsak sköts av personal från Friskis & Svettis innebär, att det inte heller vid dessa tillfällen föreligger någon korttidsuthyrning av lokal, utan att det handlar om en sedvanlig fastighetsupplåtelse som är undantagen från skatteplikt.

**Bolaget** anför i yttranden sammanfattningsvis följande.

Någon skillnad i villkor vad gäller tillträdet till lokalerna mellan Friskis & Svettis och övriga hyresgäster eller köpare av endagskort föreligger inte mer än det naturliga att den ersättning hyresgästen erlägger motsvarar omfattningen av tillträdet, t.ex. tidsmässigt och antal personer. Bolagets verksamhet bedrivs vidare självständigt utifrån en framtagen affärsplan och med egen personal. Personalen är antingen anställd av bolaget eller inhyrd. Inhyrd personal arbetar efter bolagets instruktioner och arbetsledning. En av bolagets anställda arbetar uteslutande med att bearbeta och finna nya hyresgäster till anläggningarna.

Bolaget tar ut en marknadsmässig korttidshyra av sin ägarförening Friskis & Svettis.

**Skatteverket** anför i yttranden sammanfattningsvis följande.

Av de uppgifter som bolaget lämnat i skattedeklarationer har bolaget endast redovisat att det har tre personer anställda. Att bedriva två stora anläggningar med tre personer är inte möjligt. Dessutom skriver bolaget i sin skatte- och avgiftsanmälan som inkom till Skatteverket i januari 2011 att ”receptionen och eventuella cafeterior kommer i båda lokalerna att bemannas av personal anställd av Friskis”.

Friskis & Svettis har i efterhand den 16 april 2012 fakturerat bolaget för administrativa tjänster under 2011. Fakturan anger inte något om uthyrning av personal, däremot att Friskis & Svettis gjort administrativa tjänster åt bolaget.

### SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Kammarätten i Göteborg har i dom den 3 januari 2011 i mål nr 7582-09 funnit att Lifra Fastigheter i Malmö AB genom kontrakt och tillhörande överenskommelse har gett Friskis & Svettis en exklusiv rätt att nyttja hela lokalen i fastigheten Kirseberg 2:2 och att upplåtelsen därför ska ses som en sedvanlig fastighetsupplåtelse som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Genom hyresavtal mellan Lifra Fastigheter i Malmö AB och bolaget hyr bolaget lokaler i fastigheten Kirseberg 2:2. Bolaget hyr enligt hyresavtal mellan MFF Event AB och bolaget även lokaler i fastigheten Innerstaden 9:245. Enligt hyresavtal mellan bolaget och Friskis & Svettis hyr i sin tur Friskis & Svettis lokalerna från bolaget.

Av handlingarna i målet framgår att bolaget ägs till 100 procent av Friskis & Svettis. Mot bakgrund härav och med hänsyn till vad som i övrigt framkommit i målet finner förvaltningsrätten att Friskis & Svettis haft ett sådant inflytande över bolaget att Friskis & Svettis kunnat råda över vilka utrymmen som skulle bli föremål för korttidsupplåtelse. Förvaltningsrätten finner därför att Friskis & Svettis genom hyresavtalen getts en exklusiv rätt att nyttja lokalerna. Vad bolaget anfört om att lokalerna varit föremål för korttidsupplåtelse föranleder inte någon annan bedömning. Upplåtelseerna ska med anledning härav ses som sedvanliga fastighetsupplåtelse som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML.

Överklagandet ska således avslås.



*Ersättning för kostnader*

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden. Målet är inte av betydelse för rättstillämpningen. Inte heller har det kommit fram några synnerliga skäl för att medge bolaget ersättning. Bolagets yrkande om ersättning för sina kostnader i domstolen ska därför avslås. Bolagets överklagande av Skatteverkets beslut att inte medge det ersättning för sina kostnader där ska på samma skäl också avslås.

**HUR MAN ÖVERKLAGAR**, se bilaga 3 (DV 3104 B)

Hanna Werth

I avgörandet har även nämndemännen Ewa Berglund Wensbo, Johnny Cato Hansson och Kerstin Persson deltagit.

Målet har föredragits av Daniel Persson.

**Omprövningsbeslut**  
**Mervärdesskatt**Datum  
2012-11-21Person-/organisationsnummer  
556804-5776Beslutsidentitet  
MV10

Handläggare i detta ärende

Kristin Engstrand Lusth  
010-5750741Träning i Framkant Servicebolag i  
Malmö AB  
BARKGATAN 15  
214 22 MALMÖ

FÖRVALTNINGSRÄTTEN MALMÖ
Domare 250
INKOM: 2014-02-24
MÅLNR: 6337-13
AKTBIL:

Skattskyldig: Träning i Framkant Servicebolag i  
Malmö AB

Person-/organisationsnr: 556804-5776

Redovisningsperiod/-er: FEB 11, APR 11

Saken: Mervärdesskatt

**Beslut**

Skatteverket beslutar

att, för perioderna februari och april 2011, fastställa den utgående momsen, 6 procent, till noll kr

att, för perioden februari 2011, endast medge avdrag för ingående moms med 19 577 kr av yrkat belopp, 326 286

samt att, för perioden april 2011, endast medge avdrag för ingående moms med 12 282, av yrkat belopp, 204 201 kr.

Datum  
 2012-11-21

 Person-/organisationsnummer  
 556804-5776  
 Beslutsidentitet  
 MV10

**Beloppsmässig sammanställning av beslutet, se också bifogad/-e specifikation/-er**

	Nu beslutade belopp	Tidigare beslutade belopp	Ändringsbelopp <sup>1</sup>
Skatt	-6 398	-415 741	409 343
Skattetillägg			
		<b>Summa</b>	409 343
		Beräknad ränta <sup>2</sup>	5 832
		<b>Summa nettoändringsbelopp och beräknad ränta</b>	415 175
Höjnings- <sup>3</sup> belopp:	409 343	Förfalldag <sup>4</sup> höjningsbelopp: 2012-12-27	
Sänkings- <sup>3</sup> belopp:			
Bankgiro:	5050-1055	OCR-nummer:	1655680457769

<sup>1</sup> Minustecken före beloppet innebär sänkning. Om inget tecken anges före beloppet innebär detta en höjning.

<sup>2</sup> Kostnadsränta har beräknats på höjningsbeloppet netto. Räntan förändras om transaktioner inträffar på skattekotot efter senaste avstämningsdag - se det senaste kontoutdraget.

<sup>3</sup> Höjningsbeloppet motsvarar summan av de ändringsbelopp som innebär höjning. Sänkingsbeloppet motsvarar summan av de ändringsbelopp som innebär sänkning.

<sup>4</sup> Med förfalldag menas den dag betalning ska finnas bokförd på Skatteverkets bankgiro.

**Skäl för beslutet**

Se bilaga.

Beslutet har fattats av undertecknad särskilt kvalificerade beslutsfattare.

**Information**

Om det finns ett överskott på skattekotot före förfalldagen på detta beslut betalar Skatteverket inte ut ett belopp som motsvarar kravet enligt detta beslut, 64 kap. 4 § 3 skatteförfarandelagen (SFL).

Medför detta beslut pengar att återfå betalas inte ett belopp motsvarande underskott och andra eventuella krav på skattekotot ut.

**Hur man begär omprövning eller överklagar samt upplysningar, se bilaga.**

(Underskrift)

Kristin Engstrand Lusth

Datum  
2012-11-21

Person-/organisationsnummer

556804-5776

Beslutsidentitet

MV10

Nedan lämnas en specifikation över Skatteverkets omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för angiven/angivna redovisningsperiod/-er

Redovisningsperiod	FEB 11	APR 11	
<b>Nu beslutade belopp</b>			
Skatt	-4 306	-2 092	
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
<b>Avgår tidigare beslutade belopp</b>			
Skatt	-266 102	-149 639	
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
<b>Höjning/Sänkning</b>			
Skatt	261 796	147 547	
Skattetillägg låg			
Skattetillägg mellan			
Skattetillägg hög			
<b>Summa höjning/sänkning</b>	261 796	147 547	

## Upplysningar

### Betalning

På förfallodagen ska det finnas täckning på ditt skattekonto för beskattningsbelopp (höjningsbelopp) och ränta.

När du betalar är det mycket viktigt att du anger rätt OCR-nummer och att betalning görs till Skatteverkets bankgiro som står på beslutsblanketten.

### Skattetillägg

Du kan helt eller delvis befrias från skattetillägg om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid Skatteverkets bedömning ska särskilt beaktas om felaktigheten eller passiviteten kan antas ha berott på

- ålder, hälsa eller något liknande förhållande, eller
- en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Skattetillägget tas bort om Skatteverket har påfört det för att du inte lämnat någon mervärdesskattedeclaration och du kommer in med en sådan inom två månader räknat från utgången av den månad då skattetillägget beslutades.

Bestämmelser om skattetillägg finns i 49 kap. skatteförfarandelagen (SFL).

Bestämmelserna om befrielse från skattetillägg finns i 51 kap. SFL.

För tid före den 1 januari 2012 har bestämmelserna om skattetillägg delvis en annan lydelse och finns i 15 kap. skattebetalningslagen (SBL).

### Ränta

På skattekontot beräknas intäktsränta på överskott och kostnadsränta på underskott. Räntan beräknas dag för dag på det aktuella saldot. Om det finns synnerliga skäl får Skatteverket helt eller delvis bevilja befrielse från kostnadsränta.

Bestämmelserna om ränta finns från och med den 1 januari 2013 i 65 kap. SFL.

För tid före den 1 januari 2013 har bestämmelserna om ränta delvis en annan lydelse och finns i 19 kap. SBL.

Du kan läsa mer om aktuella räntesatser m.m. på [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se). Information om räntesatserna finns också på Skatteverkets servicetelefon, **020-567 000**.

### Anstånd

Du måste betala även om du begärt omprövning eller överklagat beslutet. Om du begär omprövning eller överklagar beslutet, och det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas, kan du begära anstånd med betalningen.

Kostnadsränta kan komma att tas ut under anståndstiden.

## Hur man begär omprövning eller överklagar

### Allmänt

Du kan begära omprövning av eller överklaga detta beslut.

En begäran om omprövning prövas av Skatteverket.

Ett överklagande prövas av förvaltningsrätten, men först ska Skatteverket ompröva det överklagade beslutet. Om Skatteverket då inte ändrar beslutet så som du begär, överlämnas överklagandet till förvaltningsrätten.

Om du vill begära omprövning eller överklaga ska du göra det skriftligt. Vare sig du begär omprövning eller överklagar, ska skrivelsen skickas till Skatteverket.

### Tidsfrister

Din skrivelse ska ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Även om denna tidsfrist gått ut får du begära omprövning eller överklaga beslut som meddelats efter den 30 juni det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, om du har fått del av beslutet efter

den 31 oktober samma år. Begäran om omprövning eller överklagande ska då ha kommit in inom två månader från den dag du fick del av beslutet.

Även om tiden för att begära omprövning eller överklaga har gått ut, får du begära omprövning eller överklaga ett beslut om skattetillägg så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

### Innehåll

I skrivelsen ska du ange

- vilket beslut skrivelsen gäller (ärendets beslutsidentitet)
- om skrivelsen är en begäran om omprövning eller ett överklagande
- hur du vill att beslutet ska ändras
- de omständigheter och bevis som åberopas
- ditt/företagets namn, person-/organisationsnummer, postadress och telefonnummer.

Skrivelsen ska vara undertecknad av dig eller ditt ombud. I de fall du överklagar och anlitar ombud ska du bifoga fullmakt i original för ombudet.

**YRKANDEN OCH BAKGRUND**

Ni har i lämnade skattedeclarationer, för perioderna februari och april 2011, yrkat avdrag för ingående moms enligt följande

**Februari**

Skattepliktig omsättning, 826 917 kr  
Utgående moms, 25 procent, 11 275 kr  
Utgående moms, 12 procent, 3 996 kr  
Utgående moms, 6 procent, 44 589 kr  
Ingående moms, 326 286 kr  
Att återfå, 266 102 kr

**April**

Skattepliktig omsättning, 801 836 kr  
Utgående moms, 25 procent, 7 135 kr  
Utgående moms, 12 procent, 3 055 kr  
Utgående moms, 6 procent, 44 872 kr  
Ingående moms, 204 701 kr  
Att återfå, 149 639 kr

Vid skrivbordsutredning har Skatteverket därefter granskat er verksamhet.

**SKATTEVERKET'S UTREDNING**

Ni är registrerad till mervärdesskatt hos Skatteverket from 2011-01-20 och är skattskyldig from 2010-12-01.

I lämnad Skatte- och avgiftsanmälan har ni i allt väsentligt uppgivit i följande:

Ni (Träning i Framkant Servicebolag) bildades 2010-07-20 och ägs till 100 procent av Friskis&Svettis Malmö. Verksamheten utgörs till cirka 92 procent av korttidsuthyrning och till cirka 8 procent av försäljning av varor.

Ni hyr själv lokaler i Swedbank Arena och på Johanneslust i Malmö. Lokalerna upplåter ni sedan i andra hand för idrottsutövning. Andrahanduthyrningen är

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÅL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

därvid att betrakta som korttidsuthyrning av idrottslokaler, enligt momslagen 3 kap 3 § 11 p. Ni är därför skattskyldigt för upplåtelsen av lokalerna och idrottsutövarna ska debiteras sex procent moms. För annan försäljning kommer bolaget att ta ut den moms som gäller för varor och servering.

### I Uthyrningen av verksamhetslokaler

På Skatteverkets begäran har ni under hösten 2011 inlämnat kopior av vid tidpunkten gällande hyresavtal. Ni har därvid inlämnat dels era egna hyresavtal med fastighetsägarna samt dels avtalen om andrahandsuthyrning.

#### Johanneslust

Enligt förstadskontrakt, 2010-11-29, mellan Lifra Fastigheter i Malmö AB, 556173-8062, och er hyr ni 3 900 kvm lokaler i fastigheten Kirseberg 2:2, under tiden 2010-12-01 -- 2017-09-30. Årshyran anges till 4 995 211 kr jämte diverse tillägg.

Enligt andrahandskontrakt vidareuthyr ni lokalerna enligt följande :

1) *Hyresavtal mellan er och IF Friskis & Svettis, Malmö.*

Enligt avtalet hyr ni ut lokalerna på 3 900 kvm. Lokalerna uppges bestå av gym, två gympasalar (stora hallen och mellanhallen), spinningssal, sjukgymnastmottagning, solarium, omklädningsrum, dusch och reception.) Lokalerna ska användas av hyresgästen för idrottsutövning

Hyresgästen görs i avtalet medveten om att lokalen samtidigt kommer att uthyras till andra hyresgäster samt att hyresvärderna kommer att tillåta privatpersoner att, för en dag i taget, mot betalning, erhålla tillträde till lokalen. Hyresgästen görs även medveten om att utomstående kommer att äga tillträde till sjukgymnastlokalen. Avtalet anger inte under vilka

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÅL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

förhållanden och villkor nämnda uthyrning till andra ska ske.

Hyresavtalet gäller för tiden 2010-12-01 -- 2017-09-30  
I avtalet anges en princip för beräkning av årshyran.  
Några belopp nämns inte. På förfrågan från Skatteverket har ni i svar, 2011-12-15, uppgivit att ni enligt prognos kommer att fakturera Friskis&Svettis 7 584 000 kr i hyra för 2011.

2) Fyra hyresavtal mellan er och Byggnadsfirma Otto Magnusson AB (556065-6117), Team Gamewi (556351-5195), Rör sjötorp Utbildning AB/Vittra i Västra Hamnen (556458-6724) respektive Hattstugans Förskola (556449-6817).

I samtliga avtal anges att hyresgästerna hyr lokalerna för idrottsutövning. Hyresobjektet specificeras till en lokal på 3 900 kvm på Johanneslustvägen 12 i Malmö. Lokalerna uppges bestå av gym, två gympasalar (stora hallen och mellanhallen), spinningssal, indoorwalking/cirkelgymsal, sjukgymnastmottagning, solarium, omklädningsrum, dusch och reception.

Respektive avtal är därefter utformat enligt följande

*Byggnadsfirma Otto Magnusson*

Max 10 anställda äger tillträde till gym och spinningssal max 2 timmar per vecka. Avtalet gäller för tiden 2011-01-03 -- 05-29 och 2011-09-05 -- 12-18. Hyra utgår med 380 kr per timme.

*Team Gamewi*

Max 5 anställda äger tillgång till gymmet under 1 timme per vecka. Avtalet gäller för tiden 2011-01-03 -- 05-29 och 2011-09-05 -- 12-18. Hyra utgår med 420 kr per timme.

*Rör sjötorp Utbildnings AB/Vittra i Västra Hamnen*

Max 70 elever får utnyttja stora hallen 3 timmar per vecka, tisdagar 12.30-14:30 samt fredagar 12:30-13:30. Avtalet gäller 2011-01-10--05-27. Hyra utgår med 1 545 kr per vecka.



Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÄL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

*Hattstugans Förskola*

Max 25 elever har tillträde till mellanhallen 1 timme per vecka, torsdagar 9:30-10:30. Avtalet gäller 2011-01-17 -- 03-25. Hyra utgår med 380 kr per timme.

I samtliga fyra avtal anges dessutom:

Lokalerna kommer samtidigt att hyras ut till andra hyresgäster. Hyresvärderna kommer att tillåta privatpersoner, för en dag i taget, att mot betalning, erhålla tillträde till lokalen, dock med undantag för gymnasalarna, spinningssalen och indoorwalking/cirkelgymsalen där ensamrätt föreligger för hyresgästen under tid som anges i en bilaga 2 (i bilaga 2 anges dispositionsrätten på sätt framgår under respektive avtal, se ovan). Hyresgästen medvetandegörs också om att utomstående kommer att äga tillträde till sjukgymnastmottagningen.

Uppsägningstiden anges till tre månader. Om ingen av parterna säger upp avtalet förlängs det med 6 månader i taget och med 3 månaders uppsägningstid.

Moms på hyresbeloppet ska utgå med sex procent eftersom fråga är om korttidsupplåtelse.

3. Hyresavtal med tre sjukgymnaster, Svante Björkeling, 591228-5599, Ulla Bodenäs, 570225-9002, och Mia Malmgren, 631012-5007.

Varje sjukgymnast har vardera två hyresavtal.

Det ena hyresavtalet innebär att ni hyr ut, vad som synes vara, ett mottagningsrum på 10-12 kvm. Förutom denna yta får sjukgymnasten, tillsammans med övriga sjukgymnaster, utnyttja "sjukgymnastavdelningen" i samråd med övriga sjukgymnaster samt hyresvärdens konferensrum. Hyresavtalet gäller från 2011-01-01 och tills vidare. Hyran uppgår till 3 800 kr. Ingen moms ska påföras.

Det andra avtalet innebär att sjukgymnasten ges rätt att under 30 timmar per vecka låta max 120 patienter

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÅL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

utnyttja gym och indoorwalking/cirkelgymsal för idrottsverksamhet/sjukgymnastik. Tillträdesrätten till dessa lokaler gäller måndag - fredag 07.00-19.00, under förutsättning att det inte pågår ett grupplett pass. I avtalet görs hyresgästen dessutom medveten om att lokalen samtidigt kommer att utnyttjas av andra hyresgäster. Hyra utgår per månad med 3 770 kr jämte moms med sex procent eftersom fråga är om korttidsupplåtelse. Avtalet gäller för tiden 2011-01-01 och tills vidare med tre månaders uppsägningstid.

**Swedbank Arena**

Enligt förstahandskontrakt, 2010-10-04 mellan er och MFF Event AB, 556482-9124, hyr ni cirka 910 kvm lokaler i fastigheten Innerstaden 9:245. Avtalet löper under tiden 2010-12-15 - 2020-12-31. Årshyran anges till 1 246 700 kr jämte tillägg. Dessutom finns en indexklausul.

Enligt andrahandskontrakt vidareuthyr ni lokalerna enligt följande

1) *Hyresavtal mellan er och Friskis&Svettis*

Enligt avtalet hyr ni ut 910 kvm bestående av gym, cirkelgymsal, omklädningsrum, dusch och reception. Hyresgästen ska använda lokalen för idrottsutövning. Avtalet gäller för tiden 2010-12-15 - 2013-12-31. I avtalet påpekas att lokalen samtidigt kommer att hyras ut till andra hyresgäster samt att hyresvärden kommer att tillåta privatpersoner att mot betalning, en dag i taget, erhålla tillträde till lokalen.

I avtalet anges att moms kommer att påföras med sex procent eftersom fråga är om korttidsuthyrning. Årshyran anges inte som belopp utan ska utgå efter en viss beräkningsmodell. På Skatteverkets förfrågan uppgav ni, i svar 2011-12-02, att ni tom september 2011 fakturerat Friskis&Svettis, 1 952 324 kr. Skatteverket finner att detta motsvarar en månadshyra på 216 926 kr eller en årshyra på 2 603 112 kr.

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

**SKÅL FÖR BESLUT**

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

2) *Hyresavtal mellan er och Malmö Fotbollsförening,  
846000-4487*

Avtalet gäller för tiden 2011-01-01-06-30.

Enligt avtalet äger hyresgästen rätt att, under 3 timmar per vecka, låta max 35 anställda få tillgång till gym, cirkelgymsal, omklädningsrum, dusch och reception.

Det påpekas att lokalen samtidigt kommer att hyras ut till andra hyresgäster samt att hyresvärden kommer att tillåta privatpersoner, att för en dag i taget, mot betalning erhålla tillträde till lokalen.

Hyran anges till 500 kr per timme. Moms ska utgå med 6 procent eftersom fråga är om korttidsuthyrning.

3) *Hyresavtal mellan er och Kulan Idrottsskadedecentrum,  
556791-8429*

Avtalet gäller för tiden 2011-02-01 - 2012-02-01.  
Uppsägningstiden är 3 månader med 6 månaders förlängning om ingen av parterna säger upp avtalet.

Genom avtalet får hyresgästen rätt att under 1 timme varannan vecka låta max 7 stycken personal nyttja hyresobjektet, som anges motsvarande som i MFF's avtal. Det bör i sammanhanget noteras, att Kulan Idrottsskadedecentrum, enligt Skatteverkets uppgifter endast hade två anställda under 2011.

Liksom i avtalet med MFF påpekas att hyresgästen inte har ensamrätt till lokalerna.

Hyran anges till 360 kr per timme. Moms ska utgå med 6 procent.

4) *Hyresavtal mellan er och Scandinavian Service  
Partner, 556006-3637.*

Avtalet gäller för tiden 2011-01-01 - 06-30 utan klausul om förlängning. Hyresgästen ges rätt att under

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

**SKÄL FÖR BESLUT**

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

1 timme per vecka låta max 11 anställda nyttja hyresobjektet. I övrigt motsvarande villkor som för Kulan Idrottskadecentrum.

**II Försäljning av varor, mm**

I er Skatte- och avgiftsanmälan till Skatteverket, före verksamhetsstart, har ni uppgivit att receptioner och eventuella cafeterior i båda lokalerna kommer att bemannas av personal anställd av Friskis & Svettis. All försäljning, förutom medlemskap och årskort till Friskis, kommer att ske i ert namn. Friskis kommer att fakturera er för dessa tjänster.

Ni har därefter, i svar till Skatteverket 2012-04-23, uppgivit att er personal bemannar receptionerna 40 timmar per vecka. Övrig tid bemannas receptionerna av Friskis&Svettis personal. Personalen i receptionerna tar emot och släpper in kunderna. Dessutom säljer personalen godis, frukt mm samt vissa gymprodukter, som handdukar, vattenflaskor. I arbetet ingår även att sälja medlemskap och träningskort till Friskis&Svettis. För dessa tjänster fakturerar Friskis&Svettis er. På grund av diskussioner om nivån för faktureringen har Friskis&Svettis fakturerat er för 2011 först i april 2012.

Ni har vidare uppgivit att hyresgästerna inte kan boka ledarledda pass, såsom spinnig/cirkelträning utan de har endast tillgång till lokalerna utan ledare. Vid uthyrning av mindre lokaler typ cirkelgym/jympasal har man ensamrätt. I gymlokalen har man inte ensamrätt utan delar lokalen och maskiner med andra.

I ovannämnda Skatte- och avgiftsanmälan har ni uppgivit att gymmet på Swedbank arena kommer att ha öppet 06-22 varje dag. Öppethållandet på gymmet på Johanneslust skulle vara 06.30 - 22.00 varje dag. Dessa tider stämmer i stort sett överens med tiderna på Friskis&Svettis hemsida.

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÅL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

III Övrigt

I lämnade skattedeklaration för år 2011 har ni redovisat följande

Momspliktig försäljning 12 070 013 kr  
Utgående moms, 25 procent, 99 158 kr  
Utgående moms, 12 procent, 42 563 kr  
Utgående moms, 6 procent, 621 476 kr  
Ingående moms, 2 529 930 kr  
Att få tillbaka, 1 766 733 kr.

För år 2012, perioderna januari-april, har ni redovisat

Momspliktig försäljning, 3 111 181 kr  
Utgående moms, 25 procent, - 5 817 kr  
Utgående moms, 12 procent, 10 768 kr  
Utgående moms, 6 procent, 182 700 kr  
Ingående moms, 788 942 kr.  
Att få tillbaka, 601 291 kr.

Skatteverket konstaterar, att er sexprocentiga utgående moms torde utgöra momsen på de hyror ni fakturerat. För 2011 har ni redovisat sexprocentig utgående moms med sammantaget 621 476 kr. Detta motsvarar en försäljning på 10 357 933 kr. Av denna försäljning torde totalt 10 187 112 kr utgöra Friskis&Svettis hyror (7 584 000 kr + 2 603 926 kr enligt era egna uppgifter, se ovan). Återstående försäljning, 170 821 kr (10 357 933 kr - 10 187 112 kr) torde utgöra er försäljning enligt övriga hyresavtal. Denna övriga försäljning, 170 821 kr, skulle därvid utgöra 1,6 procent av er totala hyresomsättning.

Skatteverket konstaterar vidare att av er redovisad utgående moms, 25 respektive 12 procent, torde utgöra er försäljning av varor och servering. Redovisad utgående moms motsvarar en försäljning med 396 632 kr respektive 354 692 kr. Er totala försäljning av varor och servering uppgår således till 751 324 kr eller cirka sex procent av er totala försäljning (12 070 013 kr).

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

**SKÄL FÖR BESLUT**

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

**IV Lämnade synpunkter**

Ni har, i skrivelse 2012-08-15, lämnat synpunkter i ärendet.

Av skrivelsen får anses framgå att de faktiska omständigheterna kring aktuella uthyrningar är ostridiga, men att ni vidhåller att fråga är om skattepliktig korttidsuthyrning. Ni hävdar därvid att ingen kund hyr anläggningen med uteslutande av någon annan. Ni uppger att Friskis & Svettis idag är den enskilt största kunden, men att ni arbetar aktivt för att en väsentligt större del av intäkterna ska komma från andra hyresgäster. Ni hävdar vidare att Skatteverkets bedömning saknar stöd i lag, förarbeten och praxis och att det inte går att bortse från den faktiska uthyrningen till andra hyresgäster. Ni åberopar därvid ett avgörande från Skatterättsnämnden den 29 januari 1998 avseende ett nyttjanderättsavtal till en golfbana, se vidare nedan. Ni åberopar också Kammarrättens i Göteborg dom, 2011-01-03, mål nr 7582. Ni uppger att det i målet hyrdes ut lokaler till en förening för idrottsändamål. Föreningen hade företräde till lokalerna men hyrde ut överskottstimmar till andra aktörer. Ni uppger att kammarrätten bedömt att det inte var fråga om korttidsupplåtelse, eftersom föreningen kunde disponera lokalerna fritt och själv avgöra om och i vilken mån annan hyresgäst skulle få tillträde. Ni menar att ert fall därför skiljer sig från kammarrättsfallet.

**SKATTEVERKETS STÄLLNINGSTAGANDE****I Gällande rätt**

Skatteverket har att ta ställning till huruvida er uthyrning är att bedöma som korttidsuthyrning. Skatteverket har vidare att ta ställning till er avdragsrätt för ingående moms.

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÅL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

**Korttidsuthyrning**

Enligt 3 kap 2 § Mervärdesskattelagen, ML, är huvudregeln att hyresupplåtelser, m.fl. upplåtelser av rättigheter till fastigheter är undantagna från skatteplikt.

Från huvudregeln undantas korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, 3 kap 3 § första stycket 11 ML. En sådan korttidsupplåtelse ska bedömas utifrån reglerna i 3 kap 11a § ML om vad som är idrott. Av sistnämnda lagrum följer att kommersiell korttidsuthyrning av idrottslokaler är skattepliktig.

Med korttidsupplåtelse avses i princip all utövning av sport eller idrott mot avgift i lokal eller anläggning. Utanför begreppet faller dock situationer, där ett företag för en längre tid och med uteslutande av andra hyr en idrottsanläggning, ej en enstaka bana i en större anläggning. Bedömningen av huruvida en uthyrning sker för längre tid bör ske utifrån hyresavtalet. Gäller avtalet på obestämd tid eller för bestämd tid som överstiger nio månader bör uthyrningen anses ha skett för längre tid (jämför jordabalken 12 kap 56 §).

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked den 29 januari 1998 prövat frågan om ett nyttjanderättsavtal till en golfbana skulle anses som korttidsupplåtelse enligt 3 kap 3 § ML. Den aktuella klubben hade ingått ett nyttjanderättsavtal på 40 år med ägaren till en golfbana. Avtalet gav rätt för klubbens medlemmar att använda golfbanan i samband med golfspel. Som vederlag skulle klubben till ägaren överlåta medlemmarnas hela kapitalinsats jämte 90 procent av medlemmarnas årsavgift. Ägaren hade även rätt att disponera banan för företagsgolf och egna tävlingar. Skatterättsnämnden ansåg att en upplåtelse av idrottsanläggning faller utanför tillämpningsområdet för korttidsupplåtelser, enligt 3 kap 3 § första stycket ML, i situationer när ett företag för en längre tid och med uteslutande av alla andra hyr en idrottsanläggning eller idrottslokal. Skatterättsnämnden ansåg att en sådan situation inte förelåg utan bedömde att fråga var om skattepliktig

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

**SKÅL FÖR BESLUT**

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

korttidsuthyrning. Kammarrätten synes ha gjort motsvarande bedömning, KRNJ 2004-09-01, mål nr 2651-02.

**Avdragsrätten**

Skatteverket har också att ställning till er avdragsrätt för ingående moms. Avdragsrätten regleras i 8 kap 3 ML. Enligt lagrummet föreligger avdragsrätt för ingående moms om den är hänförlig till mervärdesskattepliktig verksamhet.

För det fall en verksamhet endast delvis medför skattskyldighet, sk. blandad verksamhet ska avdraget för ingående skatt delas upp, 8 kap 13 § ML. Därvid ska fullt avdrag medges för moms på förvärv som helt är hänförliga till den skattepliktiga delen av en verksamhet. För inköp som är hänförliga till den icke skattepliktiga delen saknas avdragsrätt. För gemensamma förvärv ska fördelning ske efter skälig grund. Om nämnda uppdelningar inte kan göras får skatten också fördelas efter skälig grund.

**II Skatteverkets bedömning****Frågan om korttidsuthyrning**

Ni har gjort gällande att er uthyrningsverksamhet ska bedömas som skattepliktig korttidsuthyrning.

Av Skatteverkets utredning framgår, att ni själv hyr aktuella lokaler samt att ni vidareuthyr all lokalyta till Friskis&Svettis för en längre tid. Friskis&Svettis bedriver idrottsverksamhet i lokalerna cirka 06.00-22.00 varje dag.

Samtidigt som ni hyrt ut samtliga lokaler till Friskis&Svettis, har ni ingått avtal, rubricerade "hyresavtal" med ett antal företag och föreningar innebärande att dessa äger rätt att låta ett maxantal anställda utnyttja lokalerna på visst sätt.

Nämnda avtal utesluter Friskis&Svettis endast i mycket liten omfattning från att använda lokalerna, såväl



Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÅL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

tidsmässigt som ytmässigt. Inskränkningarna är av så ringa omfattning att Friskis&Svettis hyresrätt torde vara att jämföras med ensamrätt uteslutande av andra. Friskis&Svettis har, som nämnts, öppet för sina medlemmar cirka 06.00-22.00. Endast en obetydlig tid av öppethållandet har "öronmärkts" för andra företag/föreningar i den meningen att särskilda träningstider anvisats. Övriga avtal medger företagen/föreningarna att låta ett visst maxantal anställda träna, ett visst antal timmar (ej specificerade klockslag) per vecka i gym, spinning eller cirkelgym. Endast i obetydlig omfattning sker upplåtelse som utestänger Friskis&Svettis medlemmar från vissa delar av lokalerna. Vid övriga upplåtelser får träningen ske tillsammans med Friskis&Svettis medlemmar. Denna senare typ av avtal torde, enligt Skatteverkets mening, knappast vara att bedömas som en hyresupplåtelse i jordabalkens mening. Dessa avtal är närmast att jämföras med gymkort för företag. Av utredningen framgår vidare att hyresintäkterna från Friskis&Svettis helt klart torde utgöra merparten av era hyresintäkter (cirka 98,6 procent jämfört med 1,6 procent, som synes utgöra övrig uthyrning). Såväl inkomstmässigt, tidsmässigt och ytmässigt synes sålunda er uthyrning till Friskis&Svettis vara den helt dominerande.

Vid en jämförelse mellan era uthyrningar och golfbaneuthyrningen, i Skatterättsnämndens förhandsbesked ovan, finner Skatteverket en väsentlig skillnad vad gäller de faktiska omständigheterna. I golfbanefallet synes inte någon av upplåtelseerna inta en klart dominerande ställning, såsom i förevarande ärende. Enligt Skatteverkets mening är er uthyrning därför inte jämförbar med förhållandena i golfbanefallet. Er uthyrning ska därför inte bedömas på motsvarande sätt. Skatterättsnämndens förhandsbesked ger ändå vägledning genom sitt uttalande att långtidsuthyrning med uteslutande av alla andra inte faller under begreppet korttidsuthyrning.

Det torde vara odiskutabelt att era hyresavtal med Friskis&Svettis är att bedömas som långtidsuthyrning. Frågan är då om avtalen kan anses utesluta alla andra.

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÅL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

Som Skatteverket anfört ovan torde Friskis&Svettis hyresavtal vara sådana att föreningens ställning närmast är jämförbar med ensamrätt med uteslutande av andra. Även om andra "hyresgäster" förekommer, intar de en obetydlig del av den totala uthyrningen, såväl ur ytmässigt, tidsmässigt som intäktsmässigt perspektiv. Därtill kommer att denna övriga uthyrning i tämligen stor utsträckning sköts av Friskis&Svettis personal, vilket visar på Friskis&Svettis ställning som dominerande hyresgäst. Friskis&Svettis har fakturerat er för sitt arbete först i april 2012, sedan Skatteverket frågat om fakturering sker. Under nämnda förhållanden finner Skatteverket att era uthyrningar inte kan bedömas som korttidsuthyrning. I stället gäller huvudregeln 3 kap 2 § ML om undantag från skatteplikt.

För övrigt konstaterar Skatteverket, att den av er åberopade domen från Kammarrätten i Göteborg, gäller en tidigare avtalskonstruktion avseende nu aktuella träningslokaler på Johanneslust. Fastighetsägaren Lifra Fastigheter i Malmö, (nedan kallat Lifra) byggde om gamla lokstallar till träningslokaler och yrkade därvid avdrag för sin moms på byggkostnaderna. Lifra hyrde därefter ut träningslokalerna till Frisk & Svettis. Enligt hyreskontrakt, 2007-08-09, var avtalstiden bestämd till 2008-01-01 - 2017-09-30. Även andra hyresgäster nyttjade lokalerna, dock i mindre utsträckning. Lifra menade att korttidsuthyrning därför förelåg och uppgav detta som grund för sin avdragsrätt för byggmomsen. Skatteverket bedömde att Friskis & Svettis hade exklusiv rätt till lokalerna, eftersom föreningen hade självständig kontroll över hur övriga aktörer fick hyra lokalerna. Skatteverket fann därför att fråga inte var om korttidsuthyrning. Såväl länsrätten som kammarrätten delade i stort sett Skatteverkets bedömning. Det bör i sammanhanget nämnas att Lifra, efter domen begärde omprövning av Skatteverkets grundbeslut och då gjorde gällande att avdragsrätt istället skulle föreligga pga. att fråga var om återuppförandekostnader. Skatteverket ansåg emellertid att så inte var fallet och avslog Lifras begäran om omprövning. Detta beslut har inte varit föremål för vidare prövning.

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

**SKÅL FÖR BESLUT**

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

Lifra har nu prövat en tredje väg. Lifra har därvid "rivit upp" sitt gamla hyresavtal med Friskis & Svettis och ersatt det med nuvarande avtalskonstruktioner. Detta trots att det gamla avtalet gällde till 2017. Skatteverkets finner att Friskis & Svettis alltjämt är den klart dominerande hyresgästen till lokalerna och att endast mindre övrig uthyrning förekommer, precis som tidigare. Rent formellt är det ni, enligt nuvarande avtal, som står som avtalspart med "övriga" hyresgäster. Ändå torde Friskis & Svettis, som heläggande moderbolag och huvudsaklig nyttjare av anläggningen, i praktiken ha kontroll över uthyrningen till övriga nyttjare. Det faktum att ert hyresavtal med Friskis & Svettis inte anger några villkor för övrig uthyrningen tyder på att så är fallet. Även den omständigheten att Friskis & Svettis huvudsakligen bemannar receptionerna och fakturerat er för sitt arbete först under 2012 och efter Skatteverkets förfrågan, tyder på att Friskis&Svettis är huvudaktör. Skatteverket finner att nämnda bakgrund bör beaktas vid bedömningen av huruvida nuvarande avtalskonstruktioner är trovärdiga och är att bedöma som korttidsuthyrning. Det huvudsakliga syftet med de avtalsförändringar som nu skett, med er som mellanled, torde endast vara att uppnå skattefördelar för såväl Lifra som för er.

Sammanfattningsvis finner Skatteverket således att er uthyrning inte ska bedömas som korttidsuthyrning samt att uthyrningen istället är undantagen från skatteplikt enligt huvudregeln i 3 kap 2 § ML. Mervärdesskatt ska således inte påföras uthyrningen. Redovisad utgående moms, sex procent, ska därför fastställas till noll kr, för perioderna februari och april 2011.

**Frågan om avdragsrätt**

Eftersom Skatteverket sålunda bedömt er uthyrningsverksamhet som ej skattepliktig, får ni anses bedriva sk. blandad verksamhet. Ni har därför avdragsrätt endast för förvärv som är hänförliga till den skattepliktiga delen av verksamheten, dvs. försäljningen av varor och serveringen, samt för del av gemensamma kostnader. Som framgår ovan uppskattar

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

## SKÄL FÖR BESLUT

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr  
556804-5776

Skatteverket er mervärdesskattepliktiga verksamhet till sex procent för 2011 (hitintills under 2012 synes denna till uppgå till cirka fyra procent).

Ni har redovisat ingående moms med 326 286 kr respektive 204 701 kr, för perioderna februari och april 2011. Eftersom avdragen torde vara hänförliga till förvärv för såväl momspliktig som icke momspliktig verksamhet, ska uppdelning ske av skatten. I avsaknad av närmare utredning finner Skatteverket att avdragsbeloppen ska fördelas efter skälig grund. Skatteverket finner det därvid skäligt att fördela avdragen proportionerligt utifrån försäljningen i respektive verksamhet. Eftersom Skatteverket uppskattar er skattepliktiga försäljning till sex procent finner Skatteverket att ni ska medges avdrag med sex procent av yrkade avdragsbelopp, dvs. med 19 577 kr för februariperioden och 12 282 kr för aprilperioden.

**OBSERVERA !** Ni anmodas att i fortsättningen redovisa er mervärdesskatt i enlighet med detta beslut.

Under förutsättning av i övrigt oförändrade förhållanden, kommer Skatteverket inte att ändra annan redan fastställd mervärdesskatt till och med idag.

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

**BESLUT**

*A* Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr/Dnr  
556804-5776  
440 549967-12/5911

TRÄNING I FRAMKANT  
SERVICEBOLAG I MALMÖ AB  
BARKGATAN 15  
214 22 MALMÖ

FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I MALMÖ  
Domare 250

INKOM: 2014-02-24  
MÅLNR: 6337-13  
AKTBIL:

**BESLUT**

Skatteverket beslutar att avslå er begäran om ersättning för biträdeskostnader i ärendet.

**MOTIVERING**

I samband med skrivbordsutredning av er mervärdesskatt (perioderna februari och april 2011) och därmed sammanhängande omprövningsbeslut, har ni begärt ersättning för biträdeskostnader i ärendet med 67 190 kr exklusive moms.

**Gällande rätt**

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) ska en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om

1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet
2. ärendet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Med beaktande av ett Skatteverket beslutar att inte bifalla era yrkanden och det inte heller, enligt Skatteverkets mening, på annan grund finns skäl att bevilja er ersättning, har ert yrkande om ersättning avslagits.

Kristin Engstrand Lusth  
010-575 07 41

**BESLUT**

Datum  
2012-11-21

Pnr/Orgnr/Dnr  
556804-5776  
440 549967-12/5911

U&L

Kristin Engstrand Lusth

Hur man överklagar, se bifogad bilaga.



## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Göteborg.

**Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten.** Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppges igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

**Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.**

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

### **Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;**

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.