

## PROMEMORIA

---

TILL: Helena Meier, kommunjurist, Danderyds kommun  
FRÅN: Advokat Natalie Svensson och biträdande juristerna Robin Bringsén  
och Jonathan Wallin  
ANG: Utredning angående retroaktiv moms  
DATUM: Den 14 mars 2025

---

### 1 BAKGRUND OCH OMFATTNING

Danderyd kommuns helägda kommunala bolag, Djursholms AB (org.nr. 556002-2831) har ett pågående avtal med Ranängens båtgarförening (org.nr. 812000-2970) ("RBF") avseende upplåtelse av plats för uppläggning av båtar. Enligt RBF:s hemsida är båtgarföreningen en ideell förening som har till ändamål att förse medlemmarna med uppläggningsplats på land för fritidsbåtar enligt markupplåtelseavtal med Djursholms AB.<sup>1</sup>

Djursholms AB:s avtal med RBF utgör enligt avtalsrubriceringen ett lägenhetsarrende och avser ett markområde inom fastigheterna Djursholm 2:413, 2:335, 2:11, 2:12 och 2:10 om ca 16 000 kvadratmeter. Ändamålet med upplåtelsen är uppläggning av båtar och därmed sammanhängande verksamhet under perioden 1 september – 30 maj varje år. För annan verksamhet krävs Djursholms AB:s skriftliga medgivande. Under perioden 1 juni – 31 augusti har RBF inte rätt att nyttja området för annat än lagring av uppläggningsmaterial och tillfällig bilparkering för medlemmarna, om inte Djursholms AB skriftligen medgivit annat (se 1 §). Avtalet gäller fr.o.m. 2014-07-01 t.o.m. 2024-12-31. Avtalstiden förlängs med fem år i taget om skriftlig uppsägning inte sker senast ett år före den löpande avtalstidens slut (se 4 §). Avgiften för arrendet uppgår till 25 kr per år och kvadratmeter och betalas årsvis den 1 september. Om arrendeformen ska beskattas för mervärdesskatt utgår moms med gällande skattesats (se 5 §).

Med anledning av ovanstående avtalsförhållanden har AX Advokatbyrå fått i uppdrag att utreda om Djursholms AB med grund i avtalet med RBF har möjlighet att fakturera moms retroaktivt från år 2019 och framåt.

---

<sup>1</sup> Se <https://www.ranangen.se/>, hämtad 2025-03-13.

## 2 RÄTTSLIG ANALYS

### 2.1 Momspliktig verksamhet

#### *Inledning*

En förutsättning enligt Djursholms AB:s avtal med RFB för att mervärdesskatt ska utgå för upplåtelsen är att upplåtelsen ska beskattas för mervärdesskatt (se 5 §).

#### *Rättslig reglering*

Av 10 kap. 35 § mervärdesskattelagen (2023:200) ("**ML**") och artikel 135.1 I) i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ("**mervärdesskattedirektivet**") framgår att utarrendering och uthyrning av fast egendom ska undantas från skatteplikt. Av 10 kap. 36 § p. 5 ML och artikel 135.2 b) i mervärdesskattedirektivet framgår dock att uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon inte omfattas av undantaget för skatteplikt i 10 kap. 35 § och artikel 135.1 I). Av EU-domstolens dom i mål nr C-428/02 *Fonden Marseilsborg Lystbådehavna* framgår att begreppet uthyrning av fast egendom omfattar uthyrning av platser för förtöjning av båtar och uppläggningsplatser för båtar inom hamnområdet (se p. 36). Transaktioner avseende uthyrning av platser för parkering av fordon omfattas av direktivets<sup>2</sup> allmänna system enligt vilket samtliga transaktioner ska mervärdesbeskattas utom i uttryckligen föreskrivna undantagsfall (se p. 43). Med beaktande av bl.a. syftet med bestämmelserna fann EU-domstolen att bestämmelsen om parkering av fordon skulle tolkas så att den är tillämplig på uthyrning av platser för parkering av samtliga transportmedel, inbegripet båtar (se p. 46).

I RÅ 2007 ref. 13 fastställde HFD ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked om uthyrning av uppläggningsplatser för vinterförvaring av båtar. Ca 70 procent av de uthyrda platserna fanns utomhus medan den resterande delen var belagda inomhus. HFD fann mot bakgrund av EU-domstolens avgörande i mål nr C-428/02 *Fonden Marseilsborg Lystbådehavna* att upplåtelsen av båtuppläggningsplatserna omfattades av skatteplikt.

I HFD:s avgörande i HFD 2018 ref. 40 var det fråga om mark som upplåtits till en båtklubb för uppläggningsplatser för fritidsbåtar kunde anses ha upplåtits för parkering av transportmedel i den mening som avses i ML, trots att marken inte var särskilt anpassad för sådan parkering. HFD fann att inte enbart upplåtelse av särskilt anpassade parkeringsplatser,

---

<sup>2</sup> EU-domstolens avgörande avsåg Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (77/388/EEG). Direktivet har sedermera ersatts av mervärdesskattedirektivet.

utan även uthyrning av mark för parkering, omfattas av begreppet "upplåtelse av lokaler och andra platser för parkering". HFD fann således att den aktuella upplåtelsen var skattepliktig.

En förutsättning för att omfattas av skatteplikt är att en aktör är en s.k. *beskattningsbar* person. Med beskattningsbar person avses, enligt 4 kap. 2 § ML och artikel 9 och 10 i mervärdesskattedirektivet, den som självständigt bedriver en *ekonomisk verksamhet* oavsett på vilken plats det sker och oberoende av dess syfte eller resultat. Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dem ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet (se prop. 2022/23:46 s. 20). Skatteverket framhåller att försäljningen inte ska vara tillfällig.<sup>3</sup> En förutsättning för att en verksamhet ska anses som ekonomisk är vidare att den innefattar beskattningsbara transaktioner (se EU-domstolens avgörande i mål nr C-89/91 *Hong-Kong Trade*).

#### *Bedömning i aktuellt fall*

Av förevarande avtal mellan Djursholms AB och RBF framgår att området endast får användas för uppläggning av båtar och därmed sammanhängande verksamhet under perioden 1 september – 30 maj respektive år. Upplåtelsen anses därför med stor sannolikhet omfattas av skatteplikt (se mål nr C-428/02 *Fonden Marseilborg Lystbådehavna* och RÅ 2007 ref. 13). I Djursholms AB:s årsredovisning för år 2023 redovisas Bolagets skatter vilket tydliggör att bolaget är en sådan beskattningsbar person som avses i 4 kap. 2 § ML och artikel 9 och 10 i mervärdesskattedirektivet. Den aktuella upplåtelsen bedöms därför, utifrån givna förutsättningar, omfattas av skatteplikten; en bedömning som enligt uppgift även delas av Danderyds kommun och Djursholms AB.

## **2.2 Retroaktivt avkrävande av moms**

### *Inledning*

Eftersom Djursholms AB, enligt vår förståelse, inte fakturerat någon mervärdesskatt av RBF önskar Danderyds kommun få utrett huruvida Djursholms AB har rätt att retroaktivt kunna utkräva mervärdesskatten, närmare bestämt från 2019 och framåt.

<sup>3</sup> Se <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.1/409925.html>, hämtad 2025-03-14.

### *Rättslig reglering*

I Eksjö tingsrätts avgörande i mål nr T 357-24 var det fråga om ett hyresförhållande mellan två näringsidkaren där hyresgästen utöver hyran skulle erlägga gällande mervärdesskatt. Vid erläggande av hyran betalade hyresgästen dock enbart hyran och inte mervärdesskatt till fastighetsägaren/hyresvärden. I domskälen framhåller tingsrätten att en hyresgäst blir skyldig att erlägga mervärdesskatt om fastighetsägaren/hyresvärden lägger mervärdesskatt på hyran, även om det inte står något om det i hyresavtalet. Tingsrätten fann det klarlagt att hyresgästen skulle betala mervärdesskatt på hyran och hyresgästen förpliktades därför att erlägga ersättning för mervärdesskatt till fastighetsägaren/hyresvärden.

I NJA 2014 s. 1006 hade Tele2 blivit återbetalningsskyldigt till TeliaSonera för ersättning för vissa samtrafiktjänster enligt telelagen (1993:597). I tvisten i HD var det ostridigt att TeliaSonera hade rätt till avkastningsränta och dröjsmålsränta på den del av kapitalfordringen som återbetalades. Frågan i målet var om sådan ränta även skulle utgå på mervärdesskattedelen av fordringen. I HD:s domskäl konstaterades att en fordran mellan privaträttsliga subjekt som avser återbetalning av mervärdesskatt är, liksom fordran som mervärdesskatten hänför sig till, en sådan penningfordran inom förmögenhetsrättens område som avses i 1 § räntelagen (1975:635). Ränta skulle således utgå på den del av fordringen som avsåg mervärdesskattedelen.

### *Bedömning i aktuellt fall*

Av rättsfallen ovan framgår, enligt vår bedömning, att det finns stöd för att ett krav på betalning av moms är att betraktas som en civilrättslig fordran. Huruvida Djursholms AB har rätt till ersättning för momsen bestäms således enligt sedvanliga avtalsrättsliga regler. Huruvida Djursholms AB har möjlighet att ta ut moms retroaktivt från 2019 och framåt från RBF i aktuellt fall utgör primärt en avtalsfråga mellan parterna. Det är därför aktuellt att närmare granska vad som är avtalat mellan parterna. Av 5 § i avtalet framgår att "Om arrendeformen skall beskattas för mervärdesskatt utgår moms med gällande skattesats". Av avtalet följer således att moms utgår om arrendeformen ska beskattas för mervärdesskatt. Som konstaterats ovan ska mervärdesskatt utgå för den aktuella upplåtelsen. Avtalet får därmed anses innebära en skyldighet för RBF att erlägga moms.

## **2.3 Passivitet**

### *Inledning*

Eftersom Djursholms AB önskar undersöka huruvida det är möjligt att ta ut moms retroaktivt från år 2019 och framåt behöver det beaktas om Djursholms AB:s passivitet kan medföra att Djursholms AB försuttit sin rätt på anspråk för mervärdesskatten.

## *Rättslig reglering*

Utgångspunkten är att det är preskriptionslagen (1981:130) och de bestämmelser däri som reglerar inom vilken tid en fordran kan göras gällande. Av 2 § preskriptionslagen framgår att en fordran preskriberas tio år efter dess tillkomst. I rättspraxis har emellertid HD etablerat en allmän passivitetsprincip där en part under vissa förutsättningar kan förlora en rättighet eller ett krav före det att preskription enligt preskriptionslagen inträtt (se t.ex. NJA 2017 s. 1195, NJA 2018 s. 171 och NJA 2022 s. 3).

I NJA 2018 s. 171 behandlade HD frågan huruvida en hyresvärd haft rätt att i efterhand kräva ut ytterligare hyra för förfluten tid. Omständigheterna i målet var sådana att parterna i hyresavtalet hade infört en omsättningshyresklausul innebärande att hyresgästen skulle erlägga viss hyra beroende på dennes omsättning per år. Hyresvärden hade emellertid under hyrestiden förbiset denna klausul och inte tillämpat den, varför hyresgästen aldrig under hyrestiden, som löpte mellan 2002-2011, hade avkrävts eller betalat någon sådan omsättningshyra. Frågan var därmed (i) om klausulen genom passivitet avtalats bort och (ii) om hyresvärden genom att aldrig tillämpa klausulen eftergivit sin rätt till omsättningshyra för förfluten tid.

Vad gäller den första frågeställningen konstaterade HD att för att en klausul ska anses ha avtalats bort i ett avtal krävs det att den passiva parten varit medveten om att avtalstillämpningen avvikit från vad som ursprungligen avtalats. HD bedömde att hyresvärden inte varit medveten om att klausulen inte tillämpats, utan det var fråga om ett förbiseende från hyresvärdens sida, vilket medförde att klausulen inte skulle anses ha avtalats bort.

Angående den andra frågeställningen konstaterade Högsta domstolen att passivitet i vissa fall kan medföra förlust av rättigheter för förfluten tid. Detta kan ske när en part t.ex. tillämpar ett avtal generöst genom att inte göra sina rättigheter gällande när motparten ska presterar eller om motparten p.g.a. att part inte underlåtit att fullt ut göra sina rättigheter gällande haft fog att uppfatta det som att parten avstått från sina rättigheter för förfluten tid. Förlust av sådan rättighet p.g.a. passivitet kan enligt domstolen särskilt aktualiseras vid långvariga avtal där parterna har en särskild skyldighet att visa lojalitet gentemot varandra. Domstolen anförde även att man i bedömningen bör beakta vem av de två passiva parterna som är närmast att bära risken för de negativa följderna av den avvikande avtalstillämpningen. HD ansåg mot bakgrund av dessa överväganden att hyresvärden var den part som fick bära risken för följderna av passiviteten och hyresvärden ansågs ha eftergett sin rätt till omsättningshyra för förfluten tid, d.v.s. nio år.

Även i andra avgöranden har Högsta domstolen uttalat sig om vad som krävs för att en allmän passivitetsverkan ska ha inträtt och att en part därmed ska anses ha förlorat att göra gällande en rättighet. En part kan förlora en rättighet när denne vet att motparten

inrättat sig på visst sätt i förlitan på en rättslig bedömning som är felaktig (se NJA 2002 s. 630) eller när parten, liknande som i ovan refererat avgörande, givit intryck av att ha eftergett sin rätt (se NJA 1961 s. 26).

Hur lång tid som krävs för att en part ska anses ha förlorat en rättighet p.g.a. passivitet måste bedömas från fall till fall och kan, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, sannolikt variera. I NJA 2017 s. 203 hade det passerat nästan tio år innan parten gjorde gällande sin rätt att kräva betalt enligt avtalet, vilket ansågs vara för sent. I NJA 2017 s. 1195 ansågs en reklamation avseende fel i fastighet som gjordes först 4,5 år efter att felet uppdagades inte vara för sen för att rättigheten skulle anses efterskönt.

### *Bedömning i aktuellt fall*

Inledningsvis kan det konstateras att Djursholms AB som utgångspunkt har rätt att kräva betalning av fordringarna som uppkommit till följd av RBF:s obetalda mervärdesskatt, eftersom fordringarna inte ännu preskriberats enligt 2 § preskriptionslagen. Frågan är emellertid dels huruvida 5 § i avtalet genom parternas agerande avtalats bort, dels huruvida Djursholms AB genom att inte ha tillämpat klausulen åtminstone sedan år 2019 kan anses ha efterskönt sin rätt att kräva betalning för förfluten tid.

Angående den första frågan råder det ovisshet kring varför Djursholms AB inte krävt mervärdesskatt på arrendeavgiften. Baserat på tillgängligt underlag finns det dock inget som tyder på att beslutet att inte kräva betalning av mervärdesskatt var ett medvetet val från Djursholms AB:s sida. Detta talar för att parterna inte kan anses ha avtalat om en förändring av avtalsinnehållet så att mervärdesskatt inte ska utgå enligt 5 § i avtalet (jfr NJA 2018 s. 171 p. 11 och 17).

Vad gäller den andra frågan, huruvida Djursholms AB genom att inte ha krävt betalning för mervärdesskatt under ett antal år, åtminstone sedan 2019, kan anses ha efterskönt sin rätt att kräva betalning för den förflutna tiden, bör bedömningen utgå från om Djursholms AB har gett ett befogat intryck av att ha avstått från sin rätt att kräva mervärdesskatt. Det råder ovisshet kring under hur lång tid Djursholms AB inte krävt betalt för mervärdesskatt på arrendeavgiften. Om underlåtenheten att kräva betalt pågått under en längre tid talar detta enligt vår bedömning för att Djursholms AB kan ha givit ett befogat intryck av att ha efterskönt sin rätt (jfr. NJA 2018 s. 171). Om det däremot rör sig om en kortare period talar det enligt vår bedömning för att Djursholms AB inte kan anses ha efterskönt sin rätt.

Med hänsyn till att RBF tidigare har betalat mervärdesskatt på avgiften talar det för att RBF inte kan anses ha haft ett befogat intryck av att betalningsskyldigheten upphört. Detta eftersom RBF i en sådan situation uppenbarligen har kännedom om klausulen och

dess innebörd. Detta kan jämföras med NJA 2018 s. 171, där en omständighet som talade mot hyresvärdens rätt att kräva betalning för omsättningshyra var att den aktuella klausulen aldrig hade tillämpats. Omvänt gäller att om RBF inte tidigare har betalat mervärdesskatt på avgiften kan det tala för att RBF haft ett befogat intryck av att Djursholms AB avstått från sin rätt att kräva sådan betalning.

Sammantaget saknas, som tidigare nämnts, information om mellanhavandena mellan Djursholms AB och RBF för att kunna göra en adekvat bedömning av om Djursholms AB kan anses ha eftergivit sin rätt att kräva ersättning för mervärdesskatt för förfluten tid. Det kan till exempel ha förekommit korrespondens eller annat underlag mellan parterna rörande mervärdesskatt som kan påverka bedömningen.

### **3 SAMMANFATTANDE INLEDANDE SLUTSATS**

Vår bedömning är att Djursholms AB har rätt att göra gällande ett krav gentemot RBF avseende retroaktiv moms från 2019. RBF kan dock göra invändningen att sådan rätt inte föreligger eftersom Djursholms AB dröjt för länge med kravet och därigenom eftergivit sin rätt. Eftersom vi saknar närmare information om Djursholms AB:s och RBF:s mellanhavanden är det inte heller i detta avseende möjligt att med säkerhet bedöma hur en domstol eventuellt skulle bedöma frågan.

Om Djursholms AB framför krav på ersättning för moms till RBF kan det också vara värt att överväga att även framföra krav på ränta i enlighet med räntelagen. Då rättsläget inte väsentligen förändrades genom HFD 2018 ref. 40 kan det också övervägas om kravet ska sträcka sig längre tillbaka i tiden än 2019 och istället beakta den 10-åriga preskriptionstiden.