

Fastighetsområdet, rumsuthyrning

[Skriv ut](#) [Skicka e-post](#) [Lyssna](#)

Uthyrning av s.k. företagsbostäder med en hyrestid på fem månader, respektive fyra månader som förlängs till elva månader, har inte ansetts utgöra skattepliktig rumsuthyrning.

DIARIENUMMER

20-18/I

MEDDELANDEDATUM

2018-12-28

LAGRUM

- 3 kap. 3 § första stycket 4 mervärdesskattelagen (1994:200)

SÖKANDE

X AB

MOTPART

Skatteverket

HAR ÖVERKLAGATS?

Ja

Förhandsbesked

Fråga 1–2

X AB:s (Bolaget) uthyrning enligt bokning 1 respektive bokning 2, omfattas under de angivna förutsättningarna inte av skatteplikt.

Bakgrund

Omständigheterna i ärendet

Bolaget hyr ut möblerade s.k. företagsbostäder. Uthyrningen sker för närvarande på dygns-, vecko- och månadsbasis och är avsedd att vara ett billigare alternativ till längre hotellvistelser. Kunderna är nästan uteslutande företag, organisationer eller offentliga organ. Bolaget får förfrågningar om att hyra ut lägenheter under längre tid

och överväger därför att förändra verksamheten till att även avse uthyrning under längre tidsperioder. Förfrågningarna avser som regel uthyrning till företag för deras anställda. Bolaget ingår ramavtal med kundföretagen vilka därefter gör enskilda bokningar för de anställdas respektive vistelser.

(...)

Bolaget har gett in utkast till tre bokningsbekräftelser, Confirmation of reservation, samt ett avtal benämnt Consultancy Agreement (Ramavtalet). Den första bekräftelsen avser (...) (Bokning 1) och de andra två bekräftelserna avser bokning respektive förlängning av bokning avseende (...) (Bokning 2).

Av Ramavtalet framgår bl.a. att Bolagets motpart, företagskunden, åtar sig att presentera Bolaget som s.k. "preferred supplier" vad gäller logi (möblerad) där vistelsen överstiger två veckor.

Bokning 1: Ett företag bokar en företagslägenhet för en anställd under en hyresperiod om fem månader. Bokningen innebär en rätt för kundföretaget att förlänga tiden, men den möjligheten utnyttjas inte.

Bokning 2: Ett företag bokar en företagslägenhet för en anställd under en hyresperiod om fyra månader. Den anställde är projektanställd och under hyresperioden förlängs anställningen i sju månader. Det görs därför ännu en bokning av samma lägenhet för ytterligare sju månader.

För båda bokningarna gäller att lägenheten i fråga är utrustad för självhushåll. Av bokningsbekräftelserna framgår att el, värme, WiFi och flera tv-kanaler ingår i hyran, liksom två uppsättningar sänglinne, handdukar och slutstädning. Det är möjligt att mot en extra avgift beställa städservice som även omfattar byte av sänglinne och handdukar. Bolaget har också en jourservice dit gästen kan vända sig beträffande borttappade nycklar, vattenläckor, problem med avlopp eller om man önskar en komplettering i lägenheten såsom fläkt eller filter.

Vid en förlängning av hyrestiden är gästen inte garanterad samma lägenhet som tidigare. Varje lägenhet är också bokad för en viss hyresgäst, vilket innebär att det företag som tecknat ramavtalet inte kan byta ut den boende mot en annan person utan att det görs en ny bokning.

Frågorna och parternas inställning

Bolaget ställer två frågor.

1. Ska upplåtelsen av företagslägenheter enligt Bokning 1, enligt beskrivningen i ansökan, omfattas av mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML eller utgör den från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML?
2. Ska upplåtelsen av företagslägenheter enligt Bokning 2, enligt beskrivningen i ansökan, med förlängning i sin helhet omfattas av mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML eller utgör den från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML?

Bolaget anser att båda upplåtelseerna omfattas av skatteplikt och för bl.a. fram följande argument. Syftet med uthyrningen är att den ska vara temporär, vilket också framgår av bolagets marknadsföring. Uthyrningen av företagslägenheter är avsedd att utgöra ett bekvämt och billigare alternativ till längre hotellvistelser vilket gör att Bolaget konkurrerar med hotell. Företagskunderna efterfrågar tillfälliga logimöjligheter för sina anställda. Vederlaget fastställs per lägenhet och per nyttjad dag, dvs. kunden betalar endast för den period som nyttjas och inte per kalendermånad. En sådan prissättning är vanlig inom hotellbranschen och skiljer sig från det som är normalt vid upplåtelse av fastighet, dvs. månads- eller kvartalshyra.

Bolaget anför vidare följande. Den verksamhet som Bolaget bedriver är en renodlad hotellverksamhet som huvudsakligen omfattar uthyrningar med tidsgränser om fyra månader, men även upp till sex månader. Under åren 2016–2017 har Bolaget haft totalt (...) bokningar varav (...) avser vistelser under 120 nätter och (...) under 180 nätter. Dessa uthyrningar har ansetts vara skattepliktiga. Om nu kommande bokningar innebär en förlängning av hyrestiden upp till elva månader måste även dessa uthyrningar utgöra skattepliktiga hotelluthyrningar.

Skatteverket anser att Bolagets uthyrning av lägenheter inte omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML utan ska bedömas som från skatteplikt undantagen uthyrning av bostäder. Övriga tjänster som ingår i hyran så som el, bredband, tv och slutstädning är tillhandahållanden som är underordnade upplåtelsen av företagsbostäder och därför enligt Skatteverket också undantagna från skatteplikt.

Skatteverket anför bl.a. följande. Uthyrning av fastighet över en längre tid har en annan karaktär än den aktiva upplåtelse som kännetecknar rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Detta gäller även om det i båda fallen kan ingå en viss service. Den viktigaste indikationen på att en upplåtelse är aktiv är det korta tidsperspektivet. En tidsgräns på högst fyra månader ryms inom det skönsmässiga utrymme som finns för att definiera tillhandahållande av logi. En tidsgräns på sex månader skulle kunna medföra att uthyrning per termin av möblerade bostäder till studenter under vissa förutsättningar beläggs med mervärdesskatt. I Sverige torde så långa uthyrningstider som sex månader inte heller konkurrera med uthyrning inom hotellbranschen. Om bolaget regelmässigt hyr ut bostadslägenheter där uthyrningstiden överstiger fyra månader, eller sammanlagt överstiger fyra månader, är sådan uthyrning inte skattepliktig enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Det utmärkande och dominerande inslaget i tillhandahållandet är det kontinuerliga nyttjandet av lägenheterna under en längre tid, vilket innebär att det ska ses som en sådan undantagen upplåtelse av fastighet som avses i 3 kap. 2 § ML.

Skälen för avgörandet

Rättsligt

Enligt 3 kap. 2 § första stycket ML undantas från skatteplikt sådana omsättningar som avser upplåtelser av bl.a. hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter. Undantaget omfattar dock inte, såvitt här är aktuellt, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet (3 kap. 3 § första stycket 4 ML).

Enligt artikel 135.2 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) omfattas tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion inte av undantaget från skatteplikt avseende upplåtelse av fast egendom.

EU-domstolen har i det sammanhanget uttalat bl.a. följande. Vid definitionen av sådant tillhandahållande av logi som ska beskattas åtnjuter medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning. Det ankommer på dem att vid införlivandet av denna bestämmelse införa de kriterier som de anser lämpliga för att upprätthålla

distinktionen mellan skattepliktiga och ej skattepliktiga transaktioner. Utrymmet begränsas emellertid av syftet med bestämmelsen. Uttrycket ”branscher med liknande funktion” bör ges en vid tolkning, eftersom dess syfte är att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi, liknande – och således potentiellt konkurrerande med – det som tillhandahålls inom hotellbranschen, beskattas (jfr EU-domstolens domar *MacDonald Resorts Ltd*, C-270/09, EU:C:2010:780, p. 50 samt *Elisabeth Blasi*, C- 346/95, EU:C:1998:51, p. 20–22).

Vad gäller fastighetsuthyrning har EU-domstolen uttalat bl.a. följande. Sådan uthyrning är en förhållandevis passiv verksamhet som har samband med att en viss tid förflyter och som inte skapar något betydande mervärde. När det gäller att särskilja fastighetsuthyrning från aktiviteter av industriellt och kommersiellt slag är hyrestiden en betydelsefull omständighet. De senare kan vara antingen tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion eller tillhandahållanden vilka bättre karaktäriseras så som tillhandahållandet av en tjänst, t.ex. rätten att nyttja en golfbana eller att mot en avgift använda en bro. Hyrestiden är dock inte ensamt avgörande, även om den korta tidsrymd under vilken logi upplåts kan vara ett lämpligt kriterium för att skilja hotellogi från uthyrning av ett bostadsrum (jfr EU-domstolens dom i *Temco Europe SA*, C-284/03, EU:C:2004:730, p. 20–21 och där angiven praxis). I allmänhet är vistelsen på ett hotell ganska kort och vistelsen i en hyreslägenhet tämligen lång (Blasi p. 23).

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan i ärendet är om upplåtelsen utgör undantagen upplåtelse av fastighet eller skattepliktig rumsuthyrning inom antingen hotellrörelse eller liknande verksamhet.

ML innehåller inte någon definition av rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Svensk rätt innehåller inte heller någon reglering liknande den tyska rättspraxis som redogörs för i Blasi-domen. EU-domstolen fann i den domen att den tyska definitionen av ett sådant tillhandahållande av logi som ska beskattas – bl.a. att hyrestiden enligt kontraktet avsåg en period understigande sex månader – inte stred mot artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet (77/388/EEG) numera artikel 135.2 a i mervärdesskattedirektivet (se p. 13–14 i domen samt generaladvokatens förslag till avgörande i målet, EU:C:1997:432, p. 20).

När det gäller frågan om en uthyrningsverksamhet ska hänföras till hotellrörelse eller liknande verksamhet har i svensk praxis vikt lagts vid verksamhetens syfte och innehåll. En helhetsbedömning ska göras, i vilken uthyrningstiden enligt EU-domstolens praxis ingår som en omständighet av betydelse. Skatterättsnämnden utgår vid sin bedömning från att både Bokning 1 och 2 är tillhandahållanden som är representativa för den verksamhet som ansökan avser.

Tillhandahållandena i fråga karaktäriseras av att Bolaget ställer en möblerad bostad till förfogande under tidsperioder inte understigande fyra månader. I upplåtelsen ingår tjänster som ofta ingår vid uthyrning av bostäder, exempelvis el, tv och jourservice. Den omständigheten att det finns en möjlighet till förlängning, vilken också utnyttjas i bokning 2, talar enligt Skatterättsnämnden för att syftet med verksamheten är vistelsetider av det mer långsiktiga slaget än vad som vanligtvis är fallet vid en hotellvistelse. Bolagets aktivitet i samband med uthyrningen, i form av bokning, städning och tillhandahållande av t.ex. sänglinne samt jourtjänst framstår vidare som begränsad jämfört med den som förekommer vid rumsuthyrning i hotell eller liknande verksamhet. Det är vidare rimligt att anta att ju kortare de enskilda bokningarna är, desto mera aktivitet krävs i form av utlämnande av nycklar, städning m.m. Det mervärde som uppstår är enligt Skatterättsnämnden snarare hänförligt till den tid som förflyter än till ett aktivt förädlande från Bolagets sida. Prissättningen påminner i och för sig om hotellverksamhet på det sättet att ersättning utgår per dygn och inte per påbörjad kalendermånad eller kvartal, men denna omständighet i sig förändrar inte Skatterättsnämndens bedömning. Sammantaget framstår Bolagets tillhandahållanden som en passiv fastighetsupplåtelse och inte som rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet.

Uthyrning av lägenheter utrustade för självhushåll, med hyrestider som överstiger fyra respektive fem månader, kan inte heller anses konkurrera med hotellverksamhet så som denna typiskt sett bedrivs.

Mot denna bakgrund kan varken bokning 1 eller 2 anses innebära ett tillhandahållande av tillfällig logi i ML:s mening. De omfrågade tillhandahållandena omfattas därför inte av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML, utan utgör undantagna fastighetsupplåtelser (3 kap. 2 § ML). De övriga tjänster som Bolaget tillhandahåller, så som el, bredband, tv och slutstädning är enligt Skatterättsnämnden underordnade upplåtelsen av lägenheterna och därför

undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § andra stycket ML (jfr de förenade målen Bog m.fl., C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, EU:C:2011:135, p. 54 och där angiven rättspraxis). Denna utgång kan inte anses strida emot syftet med artikel 135 i mervärdesskattedirektivet.

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

Ärendet har föredragits av Lena Åberg.