

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
301-19

meddelad i Stockholm den 3 oktober 2019

KLAGANDE OCH MOTPART

Företagsbostäder Sverige Aktiefbolag, 556213-6241

Ombud: AA
Erlegal Advokat KB

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 28 december 2018 i ärende dnr 20-18/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 210040

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag–fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

1. Uthyrning av möblerade lägenheter kan mervärdesskatterättsligt bedömas antingen som skattefri upplåtelse av hyresrätter eller som skattepliktig rumsutyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet.
2. Företagsbostäder Sverige AB bedriver verksamhet i form av uthyrning av möblerade lägenheter till företag och organisationer. Uthyrningen sker dygns-, vecko- eller månadsvis och är avsedd att vara ett billigare alternativ till hotellvistelse. Bolaget överväger även att hyra ut lägenheter under längre tidsperioder.
3. Genom ansökan om förhandsbesked ville bolaget få veta om dess uthyrning av lägenheter enligt två olika bokningsalternativ är mervärdesskattepliktig. I alternativ 1 är hyresperioden fem månader. Kundföretaget har rätt att förlänga hyresperioden men den möjligheten utnyttjas inte. Enligt alternativ 2 är hyresperioden fyra månader. Denna hyresperiod förlängs sedan med ytterligare sju månader.
4. Lägenheterna är fullt utrustade för självhushåll. I hyran ingår el, värme, bredband och tv. Det ingår även sänglinne och handdukar samt slutstädning. Bolaget har en jourservice dit hyresgästen kan vända sig om t.ex. en nyckel tappats bort, om det skulle uppstå problem med vatten, avlopp eller elektricitet eller om hyresgästen behöver enklare kompletterande utrustning i lägenheten, såsom fläktar och filter. Det finns också möjlighet att köpa viss städservice, vari ingår byte av sänglinne och handdukar. Vid förlängning av hyrestiden är hyresgästen inte garanterad samma lägenhet som tidigare. Varje lägenhet är bokad för en specifik hyresgäst och kundföretaget kan inte byta ut hyresgästen utan att göra en ny bokning.
5. Skatterättsnämnden fann att inget av bokningsalternativen omfattas av skatteplikt. Enligt nämnden talar den omständigheten att det finns en möjlighet till förlängning, vilken också utnyttjas i alternativ 2, för att syftet med verksamheten är att åstadkomma vistelsetider av mer långsiktigt slag än vad som vanligtvis är fallet vid en hotellvistelse. Bolagets aktivitet i samband med uthyrningen framstår

vidare som begränsad jämfört med den som förekommer vid rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet och sammantaget framstår bolagets tillhandahållanden mer som passiv fastighetsupplåtelse. Uthyrning av lägenheter med självhushåll med hyrestider som överstiger fyra respektive fem månader kan inte heller anses konkurrera med hotellverksamhet så som denna typiskt sett bedrivs. Det bolaget tillhandahåller i övrigt, såsom el, bredband, tv och slutstädning är, enligt Skatterättsnämnden, underordnade upplåtelsen av lägenheterna och därför undantagna från skatteplikt.

YRKANDEN M.M.

6. *Företagsbostäder Sverige* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att tillhandahållandena enligt bägge alternativen omfattas av mervärdesskatteplikt och anför följande. Bolaget konkurrerar med hotell och inte med hyresvärdar på den allmänna bostadsmarknaden. Lägenheterna liknar till sin utformning mer hotellrum än typiska hyreslägenheter och är avsedda att användas av projektanställda personer som har permanent boende på annat håll. För hyresgästerna är användningen av lägenheterna därför jämförbar med att hyra rum på hotell. Bolagets aktivitet i form av bokning, städning, tillhandahållande av sänglinne och jourtjänst är inte av begränsat slag.
7. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska fastställas och anför följande. Det viktigaste kriteriet för att avgöra om uthyrningen av en möblerad bostad ska ses som skattepliktig uthyrning inom hotellbranschen eller från skatteplikt undantagen bostadsuthyrning, är hyrestidens längd. I Sverige torde uthyrning av möblerade bostadslägenheter med så långa hyrestider som sex månader inte konkurrera med uthyrning inom hotellbranschen. En tidsgräns på högst fyra månader ryms inom det skönsmässiga utrymme som EU:s medlemsstater har för att definiera vad som är ett skattepliktigt tillhandahållande av logi.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

8. Frågan i målet är om upplåtelser av möblerade lägenheter med en hyrestid om fem respektive fyra månader, med möjlighet till förlängning, utgör skattepliktig rumsuthyrning i en verksamhet som liknar hotellrörelse.

Rättslig reglering

9. I 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt vissa omsättningar på fastighetsområdet. Undantaget omfattar enligt första stycket bl.a. upplåtelse av hyresrätter. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 135.1 l i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) som föreskriver att bl.a. uthyrning av fast egendom ska undantas från skatteplikt.
10. Av 3 kap. 3 § första stycket 4 ML framgår att undantaget inte omfattar rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. I artikel 135.2 a i direktivet anges att tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion inte omfattas av undantaget avseende uthyrning av fast egendom.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

11. Syftet med att undantaget från skatteplikt på fastighetsområdet inte omfattar rumsuthyrning i verksamhet som liknar hotellrörelse är att säkerställa att fastighetsupplåtelser som potentiellt konkurrerar med skattepliktig hotellverksamhet också ska bli föremål för mervärdesskatt (Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51, punkt 20).
12. Av EU-domstolens praxis framgår att hyrestiden är en betydelsefull omständighet för att skilja uthyrning av fast egendom, som är en förhållandevis passiv verksamhet som har samband med att en viss tid förflyter och som inte skapar något

betydande mervärde, från aktiviteter av industriellt eller kommersiellt slag. Själva hyrestiden är dock inte i sig avgörande för klassificeringen av uthyrning av fast egendom även om den korta tidsrymd under vilken ett tillhandahållande av logi sker kan utgöra ett lämpligt kriterium för att skilja hotellogi från uthyrning av bostadsrum (Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, punkterna 20 och 21). Den tid som anges i kontraktet ska anses ge uttryck för parternas avsikter. I vissa fall, t.ex. vid en förlängning av avtalet, kan det vara lämpligare att ta hänsyn till den faktiska sammanlagda tidsrymd under vilken tillhandahållandet sker än den hyrestid som finns angiven i hyreskontraktet (Blasi, punkterna 26 och 27).

13. Enligt de två exempel på bokningsalternativ som bolaget lämnat och som antas vara representativa för den verksamhet som bolaget avser att bedriva uppgår hyrestiden till fyra respektive fem månader med möjlighet i båda fallen till förlängning. Det framstår, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, som klart att avsikten är att regelmässigt hyra ut lägenheter under längre tidsperioder än som normalt förekommer inom hotellbranschen. Det kan inte heller anses att det skapas något betydande mervärde genom de tilläggstjänster som bolaget tillhandahåller. Det handlar alltså inte om uthyrningar som potentiellt konkurrerar med tillhandahållanden av logi inom hotellbranschen utan snarare om passiv uthyrning av fast egendom.
14. Det sagda innebär att de omfrågade tillhandahållandena inte är att se som rumsuthyrning i verksamhet som liknar hotellrörelse i den mening som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Tillhandahållandena är därmed undantagna från skatteplikt.
15. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i Skatterättsnämndens bedömning att övriga tillhandahållanden – såsom av el, bredband och tv samt slutstädning – är underordnade upplåtelsen av lägenheterna och därför också undantagna från skatteplikt.

16. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Erik Nymansson och Mahmut Baran.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.