

## **HFD 2019 ref. 46**

### **Fråga om upplåtelse av möblerade lägenheter utgör skattepliktig rumsuthyrning i en verksamhet som liknar hotellrörelse. Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

3 kap. 2 § och 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 3 oktober 2019 följande dom (mål nr 301-19).

#### **Bakgrund**

1. Uthyrning av möblerade lägenheter kan mervärdesskatterättsligt bedömas antingen som skattefri upplåtelse av hyresrätter eller som skattepliktig rumsuthyrning 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 joutjänst 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 1 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.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Nymansson*, och *Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

---

*Skatterättsnämnden* (2018-12-28, *Harmsen Hogendoorn*, ordförande, *Pettersson*, *Bohlin*, *Fored*, *Olsson*, *Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

#### *Förhandsbesked*

Fråga 1–2

Företagsbostäder Sveriges (Bolaget) uthyrning enligt bokning 1 respektive bokning 2, omfattas under de angivna förutsättningarna inte av skatteplikt.

#### *Motivering*

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 journalservice. 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 förädlade 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.