

HFD 2020 ref. 51

Tillhandahållande till Migrationsverket av tillfälligt boende för asylsökande har ansetts utgöra skattepliktig rumsuthyrning i en verksamhet som liknar hotellrörelse. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 2 och 3 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), artikel 135.2 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 oktober 2020 följande dom (mål nr 876-20).

Bakgrund

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Uthyrning av fastighet undantas emellertid från skatteplikt. Undantaget omfattar dock inte rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Sådan uthyrning är alltså skattepliktig.

2. Jokarjo AB har ingått avtal med Migrationsverket om att tillhandahålla s.k. ABT-boende för asylsökande. Ett ABT-boende är ett tillfälligt anläggningsboende som används i avvaktan på en mer varaktig boendelösning i form av egen lägenhet eller korridorboende med självhushåll.

3. Enligt avtalet omfattar tillhandahållandet av ABT-boendet framför allt kost och logi men bolaget ska även utföra diverse andra tjänster såsom att städa, åtgärda fel och brister i anläggningen, ta emot och inkvartera asylsökande, informera om brandskydd, vid behov tillkalla väktare, sköta bokningsschema i tvättstugan, ordna aktiviteter för de boende, m.m. I anläggningen finns boenderum med sängplatser för totalt 160 personer samt gemensamma utrymmen för de boende. Det finns också en reception, ett kök där bolagets personal lagar mat och en matsal där frukost, lunch och middag serveras. Bolaget ska dagtid bemanna anläggningen med, förutom städ- och kökspersonal, minst två personer och en platsansvarig. Övrig tid ska personal finnas tillgänglig och kunna inställa sig vid behov.

4. Ersättningen för såväl kost som logi beräknas per boende och dygn. Bolaget har dock rätt till en garantiersättning för hälften av boendeplatserna under förutsättning att det finns åtminstone en boende placerad på anläggningen. Avtalstiden är sex månader och därefter löpande i som längst ytterligare drygt tre år. Avtalet får sägas upp tidigast efter fyra månader med två månaders uppsägningstid.

5. Bolaget ansökte om förhandsbesked och frågade om tillhandahållandet av ABT-boendet är skattepliktigt. Skatterättsnämnden

ansåg i förhandsbesked i maj 2018 att tillhandahållandet utgjorde ett enda sammansatt tillhandahållande som var skattepliktigt.

6. Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked till Högsta förvaltningsdomstolen som fann att bolagets tillhandahållande av kost och av logi utgjorde två från varandra fristående tillhandahållanden (HFD 2019 not. 15). De tjänster i form av städning och andra praktiska uppgifter som rörde skötseln av anläggningen ansågs underordnande tillhandahållandet av logi eller, när det t.ex. gäller städning av kök och matsal, tillhandahållandet av kost. Eftersom Skatterättsnämnden inte hade haft anledning att ta ställning till om tjänsterna bedömda på det sättet var skattepliktiga eller inte visade domstolen målet åter till nämnden för ny prövning. Skatterättsnämnden skulle då även ta ställning till hur tillhandahållandet av ”aktiviteter för asylsökande” förhåller sig till nämnda tjänster, samt överväga om det av bolaget presenterade underlaget möjliggjorde en korrekt bedömning av återstående frågor.

7. Skatterättsnämnden fann i det nu aktuella förhandsbeskedet att bolagets tillhandahållanden av kost respektive logi är skattepliktiga. När det gäller tillhandahållandet av logi motiverades beslutet enligt följande. Hyrestiden är en betydelsefull omständighet vid bedömningen men även övriga omständigheter ska beaktas för att bestämma vad som är kännetecknande för transaktionen. Även om hyrestiden enligt avropsavtalet är sex månader och därefter löpande så kännetecknas upplåtelsen av anläggningen inte av den passivitet som vanligtvis präglar en från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet. Tillhandahållandet av logi har i stället karaktär av rumsuthyrning och omfattas därmed av skatteplikt. Med hänvisning till brister i underlaget avvisades ansökan i den mån den inte hade besvarats. Nämnden tog alltså inte ställning till hur tillhandahållandet av aktiviteter för asylsökande ska behandlas.

Yrkanden m.m.

8. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet i den del som avser tillhandahållande av kost. Skatteverket yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet i den del som avser tillhandahållande av logi och förklara att bolagets uthyrning till Migrationsverket är undantagen från skatteplikt.

9. *Jokarjo AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas i sin helhet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Huvudfrågan i målet är om tillhandahållande till Migrationsverket av tillfälligt boende för asylsökande utgör skattepliktig rumsuthyrning i en verksamhet som liknar hotellrörelse.

Rättslig reglering m.m.

11. Omsättning av varor och tjänster är enligt 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skattepliktig om inget annat anges i kapitlet. Enligt 2 § undantas från skatteplikt vissa omsättningar på fastighetsområdet. Undantaget omfattar enligt första stycket bl.a. upplåtelse av hyresrätter till fastigheter. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) som föreskriver att bl.a. uthyrning av fast egendom ska undantas från skatteplikt.

12. Av 3 kap. 3 § första stycket 4 ML framgår att undantaget enligt 2 § inte omfattar rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Den bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 135.2 a i direktivet, där det 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

Tillhandahållande av kost

13. Bolagets tillhandahållande av kost omfattas av skatteplikt enligt huvudregeln i 3 kap. 1 § första stycket ML. Någon undantagsregel som skulle kunna vara tillämplig på detta tillhandahållande finns inte. Förhandsbeskedet ska därmed fastställas i denna del.

Tillhandahållande av logi

14. Bolagets tillhandahållande av logi utgör uthyrning av fastighet. Det omfattas därmed av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § första stycket ML, såvida det inte är fråga om sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som enligt 3 § första stycket 4 är skattepliktig.

15. Bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML har som nämnts sin motsvarighet i artikel 135.2 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt direktivbestämmelsen ska medlemsstaterna i sin nationella lagstiftning närmare definiera vilka slag av tillhandahåll-

anden av logi som ska beskattas. Att det ankommer på medlemsstaterna att införa kriterier för att skilja mellan skattepliktig uthyrning och sådan uthyrning som är undantagen från skatteplikt, och att de därvid har ett utrymme för skönmässig bedömning, framgår även av EU-domstolens praxis. Medlemsstaternas handlingsutrymme när det gäller att definiera det skattepliktiga området begränsas emellertid av direktivbestämmelsens syfte (Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51, punkterna 21 och 22 och MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, punkt 50).

16. I svensk lagstiftning har det dock inte införts några närmare kriterier för hur gränsen ska dras mellan å ena sidan skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamhet och å andra sidan från skatteplikt undantagen upplåtelse av hyresrätter. Denna fråga får därför avgöras i praxis, med beaktande av den ram för tolkningen som sätts av den bakomliggande direktivbestämmelsen.

17. Av EU-domstolens praxis framgår att uttrycket ”branscher med liknande funktion” i artikel 135.2 a i direktivet ska ges en vid tolkning, i syfte att säkerställa att fastighetsupplåtelser som potentiellt konkurrerar med skattepliktig hotellverksamhet också ska bli föremål för mervärdesskatt (Blasi, punkt 20). EU-domstolen har vidare uttalat att medan uthyrning av fastighet vanligtvis är en förhållandevis passiv verksamhet som har samband med att tid förflyter och som inte skapar något betydande mervärde, så är den gemensamma nämnaren för de transaktioner som utesluts från undantaget från skatteplikt att de innebär ett mer aktivt utnyttjande av den fasta egendomen (”Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, punkterna 52 och 53 och Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, punkt 20).

18. EU-domstolen har även, vid en prövning i målet Blasi av den avgränsning av det skattepliktiga området som hade gjorts i tysk rätt, ansett det vara lämpligt att skilja mellan skattepliktiga och undantagna transaktioner utifrån den tidsrymd under vilken tillhandahållandet av logi sker. Enligt domstolen skiljer sig nämligen logi på hotell från uthyrning av ett bostadsrum bl.a. genom vistelsens längd. Målet gällde uthyrning till flyktingar som anvisades till hyresvärden av tyska myndigheter men där hyreskontraktet slöts direkt mellan hyresvärden och den boende. Enligt tyska regler och praxis avgjordes skatteplikten av kontraktstidens längd på så sätt att om denna var kortare än sex månader så var uthyrningen skattepliktig. EU-domstolen ansåg att detta som utgångspunkt var en rimlig lösning, men uttalade också att det ankom på den nationella domstolen att undersöka om omständigheterna i det enskilda fallet var sådana att det vore lämpligare att ta hänsyn till den faktiska tidsrymd under vilken tillhandahållande av logi skedde snarare än till den hyrestid som fanns angiven i hyreskontraktet (Blasi, punkterna 23–26).

19. Gränsdragningen mellan skattepliktig rumsuthyrning och från skatteplikt undantagen upplåtelse av hyresrätt har behandlats även i svensk rättspraxis. Av rättsfallen RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82, som båda gällde tillhandahållande av tillfälliga boenden för asylsökande, framgår att frågan om skatteplikt bedömdes med utgångspunkt i ändamålet med verksamheten och att prövningen – trots att upplåtelsen skedde till Statens invandrarverk – gjordes utifrån förhållandet mellan det bolag som tillhandahöll boendet och de boende. I det ena fallet uppgick de asylsökandes vistelsetid till i vart fall över en månad och i det andra till mellan fyra och nio månader med en genomsnittstid på cirka sex månader. Högsta förvaltningsdomstolen fann i båda fallen att verksamheten var skattepliktig.

20. I rättsfallet HFD 2019 ref. 46 var det fråga om uthyrning av möblerade lägenheter till företag och organisationer. Hyrestiden uppgick till fyra respektive fem månader med möjlighet till förlängning. Varje lägenhet var bokad för en specifik hyresgäst och var fullt utrustad för självhushåll. I hyran ingick även sänglinne och handdukar, slutstädning samt viss jourservice. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen framstod det som klart att avsikten var att hyra ut lägenheter under längre tidsperioder än vad som normalt förekommer inom hotellbranschen. Domstolen fann vidare att det inte skapades något betydande mervärde genom de tilläggstjänster som bolaget tillhandahöll. Enligt domstolen var det därmed inte fråga om uthyrningar som potentiellt konkurrerade med tillhandahållanden av logi inom hotellbranschen utan snarare om passiv uthyrning av fast egendom. Uthyrningarna var därför undantagna från skatteplikt.

21. Högsta förvaltningsdomstolen går med detta över till att bedöma det nu aktuella fallet.

22. Enligt Skatteverkets uppfattning är en förutsättning för att bolagets tillhandahållande av logi ska vara skattepliktigt att tillhandahållandet avser tillfällig logi, dvs. logi för en kortare tid. Bedömningen av om det är fråga om tillfällig logi ska enligt Skatteverket vidare göras med utgångspunkt i avtalstiden enligt bolagets avtal med Migrationsverket och inte i de boendes vistelsetid.

23. Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i och för sig i att det är bolagets tillhandahållande till Migrationsverket som ska läggas till grund för bedömningen. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är dock själva avtalstiden enligt avtalet med Migrationsverket av mindre intresse när det som ska bedömas är om en verksamhet av det aktuella slaget ska anses utgöra skattepliktig rumsuthyrning eller inte. Den bedömningen bör göras utifrån verksamhetens ändamål och innehåll, och då är den tid som de boende vistas på anläggningen av större relevans än hur länge uthyrningen till Migrationsverket ska pågå. Att, i enlighet med tidigare praxis (se punkt 19 ovan), beakta de boendes vistelsetid

snarare än hyrestiden enligt avtalet med Migrationsverket kan inte anses komma i konflikt med artikel 135.2 a i direktivet utan ligger tvärtom i linje med syftet att skilja ut sådana tillhandahållanden som innebär ett mer aktivt utnyttjande av en fastighet och som potentiellt konkurrerar med hotellbranschen (jfr punkt 17).

24. ABT-boenden används för att bereda asylsökande tillfälligt boende i avvaktan på en mer varaktig boendelösning. Bolaget har uppgett att Migrationsverket har som målsättning att ingen asylsökande ska vistas i ABT-boende mer än tre månader samt att de boendes faktiska vistelsetider på den nu aktuella anläggningen normalt inte överstiger den tiden och endast helt undantagsvis uppgår till sex månader. Ändamålet med bolagets verksamhet får således anses vara att bereda de asylsökande logi under en kortare tid. Till detta kommer att bolaget ska stå för bemanningen av anläggningen och tillhandahålla omfattande kringtjänster. Allt sammantaget framstår verksamheten enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening mer som ett aktivt utnyttjande av fastigheten än som en passiv uthyrning av densamma.

25. Bolagets tillhandahållande av logi utgör därmed sådan skattepliktig rumsuthyrning i verksamhet som liknar hotellrörelse som avses i bestämmelsen i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Förhandsbeskedet ska alltså fastställas även i denna del.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Ståhl*, *Saldén Enérus*, *Svahn Starrsjö* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

Skatterättsnämnden (2020-01-29, *Harmsen Hogendoorn* (skiljaktig), ordförande, *Pettersson*, *Bohlin*, *Classon* (skiljaktig), *Fored*, *Fries* och *Olsson*):

Förhandsbesked

Jokarjo AB:s (Bolaget) tillhandahållande av logi och kost till Migrationsverket omfattas av skatteplikt.

Skatterättsnämndens bedömning

Skatterättsnämnden anser att tillhandahållandet av kost till de boende omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 1 § ML.

Fråga är om upplåtelsen av asylboende till Migrationsverket kan anses som en från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet eller en skattepliktig rumsuthyrning.

För att särskilja en mer passiv verksamhet i form av fastighetsuthyrning från andra aktiviteter, såsom upplåtelse av logi, är hyrestiden en betydelsefull omständighet. Själva hyrestiden är dock inte det enda avgörande kriteriet utan även övriga omständigheter ska beaktas för att bestämma vad som är kännetecknande för transaktionen (Temco Europe, C-284/03, p. 20–27). Av EU-domstolens praxis framgår vidare att den begränsning av undantaget från skatteplikt för uthyrning av fastighet, som gäller för tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, inte ska tolkas strikt och att begreppet ”branscher med liknande funktion” dessutom bör ges en vid tolkning (Elisabeth Blasi, C-346/95, p. 19 och 20). Detta för att säkerställa att fastighetsupplåtelse som potentiellt konkurrerar med skattepliktig hotellverksamhet också beskattas.

Även om hyrestiden enligt avropsavtalet är sex månader och därefter löpande så kännetecknas upplåtelsen av anläggningen inte av den passivitet som vanligtvis präglar en från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet. Bolaget har dagtid personal på plats i anläggningen samt personal tillgänglig under övrig tid. Bolaget ansvarar för att åtgärda fel och brister i anläggningen, skötsel och städning av fastigheten samt handhar i viss utsträckning mottagandet av de asylsökande. En garantiersättning utgår för hälften av platserna på boendet men i huvudsak beräknas ersättningen utifrån antal personer och antal dygn som dessa bor på anläggningen.

Mot bakgrund av ovanstående anser Skatterättsnämnden att Bolagets tillhandahållande närmast har karaktär av rumsuthyrning och därmed omfattas av skatteplikt.

Skatterättsnämnden anser att det saknas tillräcklig information för att med säkerhet kunna bedöma övriga frågor som bolaget ställt. Ansökan avvisas därför i den mån den inte besvarats.

Harmsen Hogendoorn och *Classon* var skiljaktiga och anförde följande:

I likhet med majoriteten anser vi att tillhandahållandet av kost till de boende omfattas av skatteplikt. Till skillnad från majoriteten anser vi dock att upplåtelsen av anläggningen till Migrationsverket utgör en från skatteplikt undantagen upplåtelse av fastighet enligt 3 kap. 2 § ML av följande skäl.

Uthyrning av fastighet för en längre tid har en annan karaktär än den aktiva upplåtelse som kännetecknar rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet även om det i båda fallen kan ingå viss service. Vi anser att den viktigaste indikationen på om en upplåtelse är aktiv eller inte är för hur lång tid upplåtelsen äger rum. Bolagets upplåtelse till Migrationsverket sker för en längre tid och det är Migrationsverket som bestämmer vem som ska bo på anläggningen samt under vilken tid. Upplåtelsen kan därför inte anses jämförlig med rumsuthyrning i hotellrörelse. De tjänster Bolaget tillhandahåller i form av bl.a. viss bemanning och

städning av anläggningen kan inte anses ge något betydande mervärde som medför att Bolagets tillhandahållande kan anses konkurrera med hotellbranschen (jfr Högsta förvaltningsdomstolens dom den 13 december 2019 i mål nr 301-19).¹

Bolaget vill vid en sådan bedömning veta om tillhandahållandet till Migrationsverket omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. ML. Vi anser att frågan om bestämmelserna om frivillig skattskyldighet kan tillämpas eller inte ska avvisas eftersom det kräver en utredning om anläggningens användning och utformning som inte lämpar sig att göra inom ramen för detta ärende.

I likhet med majoriteten anser vi att det saknas tillräcklig information för att med säkerhet kunna bedöma de övriga frågor Bolaget ställt varför dessa ska avvisas.

¹ HFD 2019 ref. 46 (red.anm.).