

Målnummer:	6293-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2005-06-17		
Rubrik:	Avdragsrätt har medgivits för ingående mervärdesskatt hänförlig till fastighet som använts till och inrättats för korttidsboende i samband med personalutbildning. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	8 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1984 1:69• RÅ 1993 ref. 30• RÅ 1997 not. 245• RÅ 2002 ref. 67• RÅ 2002 not. 174• RÅ 2002 not. 175• RÅ 2003 ref. 100 I och II		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Clas Ohlson AB (bolaget) följande. Bolaget hyr sedan den 1 januari 2004 en byggnad i Insjön i Leksands kommun, Dalarnas län, av ett fastighetsbolag. Byggnaden innehåller 18 lägenheter, korridorer, tvättstuga, matsal och andra gemensamhetsutrymmen. De flesta lägenheterna har två sovrum samt ett gemensamt rum utrustat med ett "Trinettekök" med kokplattor. Fyra större lägenheter är utrustade med mer kompletta kök. - Bolaget genomför, inom ramen för sin verksamhet, utbildning av sin personal i relativt stor omfattning. En stor del av denna internutbildning genomförs i bolagets egna lokaler i Insjön. Eftersom deltagarna i internutbildningarna kommer från hela Norden måste de bo någonstans under utbildningstiden. Internutbildningen kan omfatta allt från någon eller några dagar till några veckor. Bolaget hyr fastigheten för att på så sätt kunna tillhandahålla tillfälliga bostäder åt personalen i stället för att förlägga personalen på hotell. De hyrda lokalerna möjliggör för bolaget att upplåta 35 enkelrum till personalen. Kostnaden för hyran av fastigheten är en kostnad i bolagets verksamhet och bolaget tar naturligtvis inte betalt för boendet av personalen. - Enligt hyresavtalet får lokalerna endast användas för "korttidsboende (ej stadigvarande) för egen personal i samband med internutbildning". Fastigheten hyrs omöblerad. Möbler m.m. leasas av bolaget. Bolaget debiteras moms på leasingavgiften för möbler m.m. Därutöver kan bolaget komma att debiteras moms på hyran av lokalerna om fastighetsägaren ansöker om frivillig skattskyldighet för uthyrningen. - Leksands kommun jämställer byggnaden med en hotellbyggnad vilket innebär att fastighetsägaren måste uppfylla de krav på brandlarm/utrymningslarm, nödbelysning, dörrstängare etc. som ställs på hotellbyggnader. - Miljökontoret i Leksand finner lokalanvändningen anmälningspliktig på grund av att lokalen ej anses användas för bostadsändamål. - Bolaget hyr fastigheten för stadigvarande användning i sin verksamhet. Hyreskontraktet omfattar fem år med rätt till förlängning. Bolaget bedriver verksamhet som medför skattskyldighet till moms. - Mot denna bakgrund ställde bolaget följande fråga. - Föreligger rätt till avdrag för ingående skatt avseende den hyrda lokalen eller omfattas lokalen av avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML?

Skatterättsnämnden (2004-10-05, Wingren, ordförande, Alhager, Edlund, Odéen, Ohlson, Peterson) yttrade: Förhandsbesked - Bolaget har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv för den med ansökningen avsedda

byggnaden. - Motivering - Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får, med ett i förevarande fall inte aktuellt undantag, avdrag inte göras för sådan ingående mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad. - Innebörden av huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML skall tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Bestämmelserna om avdragsrättens räckvidd återfinns i artikel 17. Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt gäller för varor eller tjänster som tillhandahålls av annan skattskyldig person förutsatt att varorna eller tjänsterna används för skattepliktiga transaktioner (artikel 17.2; undantag från principen följer av artikel 17.3). - En förutsättning för avdragsrätt enligt artikel 17.2 är i princip att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de varor och tjänster som har förvärvats och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag. Rätten att dra av mervärdesskatt som är hänförlig till anskaffade varor eller tjänster förutsätter att utgifterna för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna. Även om det inte föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvade varor eller tjänster och utgående transaktioner kan dessa kostnader dock ändå, som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i den egenskapen, utgöra en del av kostnadskomponenterna för varor eller tjänster som ett företag tillhandahåller. Sådana förvärvade varor eller tjänster har således ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela verksamhet. - Fråga i ärendet är om bolaget har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv för den aktuella byggnaden eller om sådan rätt inte föreligger på grund av att kostnaderna skall anses avse stadigvarande bostad. - Nämnden gör följande bedömning. - Under senare år har Regeringsrätten vid flera tillfällen haft att ta ställning till omfattningen och innebörden av avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad, se t.ex. RÅ 2002 ref. 67 och RÅ 2003 ref. 100 I och II. Praxis på området innebär - för att ett resultat skall uppnås som ligger i linje med de principer som bär upp mervärdesskattelagstiftningen - att inte blott en byggnads karaktär utan även användningssätt skall beaktas vid bedömningen. Om situationen är sådan att en byggnad används såväl för bostadsändamål som i en mervärdesskattepliktig verksamhet får bedömningen grundas på delvis andra faktorer än i ett fall som det förevarande, där en byggnad i sin helhet används i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. - Bolaget använder den aktuella byggnaden som tillfällig bostad åt anställda som genomgår utbildning i bolagets regi. Utbildningen kan omfatta allt från en eller några dagar till några veckor. Byggnaden används således inte för permanent boende. Det förhållandet att det i byggnaden inte bedrivs en verksamhet som t.ex. hotellrörelse eller liknande verksamhet som i sig medför skattskyldighet till mervärdesskatt bör enligt nämndens mening inte vara av avgörande betydelse vid bedömningen eftersom bolagets kostnader för byggnaden utgör sådana allmänna omkostnader som har ett direkt samband med bolagets verksamhet. Bolaget har därför rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv för byggnaden.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv för den i ärendet avsedda byggnaden inte föreligger. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket bl.a. följande. Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML är en schablonregel som skall tillämpas oberoende av om huvudregeln i 8 kap. 3 § ML skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänför sig till förvärv i verksamheten (jfr RÅ 2003 ref. 100 I och II). Den rättspraxis som finns bör tolkas så att avdragsförbudet anses tillämpligt på lägenheter av bostadskaraktär även om de enbart används för korttidsboende (RÅ 1997 not. 245) men att avdragsförbudet inte är tillämpligt i de fall motsvarande lägenheter direkt används i hotellrörelse eller liknande rumsuthyrningsverksamhet (RÅ 2002 ref. 67, RÅ 2002 not. 174 och RÅ 2002 not. 175). Vidare skall såväl byggnadens karaktär som dess användningssätt beaktas vid bedömningen av om avdragsförbudet är tillämpligt eller inte (RÅ

2003 ref. 100 I och II). Det är härvidlag inte tillräckligt att beakta om byggnaden används av ett företag som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt eller inte, utan det förhållande som är relevant i sammanhanget är vilken faktisk användning byggnaden har i företagets verksamhet. I förevarande ärende används lägenheterna för personalens korttidsboende. Lägenheterna är inte särskilt anpassade för något annat än för personalens boende och har därför samma karaktär som lägenheter i det allmänna bostadsbeståndet. Det framgår inte av ansökan om förhandsbesked att lägenheterna på något sätt anpassats för den utbildningsverksamhet som bedrivs av bolaget i anslutning till nyttjandet av lägenheterna. Byggnaden används inte på annat sätt i den verksamhet som medför skattskyldighet. Användning i hotellrörelse eller liknande verksamhet förekommer inte heller.

Bolaget bestred bifall till Skatteverkets överklagande och anförde bl.a. följande. När frågan om att hyra byggnaden blev aktuell uppkom frågan om den kan anses utgöra "stadigvarande bostad" eller ej. För att klargöra detta ansökte såväl fastighetsägaren som hyresgästen, bolaget, om förhandsbesked. Skälet till att båda parter ansökte om förhandsbesked var att man hoppades att på det viset undanröja risken för att kumulativa effekter uppstod. Skatterättsnämnden avgjorde båda frågorna samma dag och kom i båda fallen fram till att byggnaden inte skall anses utgöra "stadigvarande bostad" i ML:s mening. - Avdragsförbudet skall tillämpas t.ex. i situationer där det är svårt att skilja det privata nyttjandet från nyttjandet i den mervärdesskattepliktiga verksamheten, såsom i situationer där såväl permanent boende som mervärdesskattepliktig verksamhet förekommer i samma lägenhet (RÅ 2003 ref. 100 II). Däremot bör det i och för sig inte finnas något hinder mot att vissa bostäder eller lägenheter i det allmänna bostadsbeståndet inte utgör "stadigvarande bostad" i ML:s mening på grund av att de används för tillfälligt boende i stället för hotell för de anställda i ett skattskyldigt företag. Det är också mycket vanligt att verksamheter bedrivs i lokaler som tidigare varit bostäder och finns i byggnader som i övrigt innehåller bostäder. Dessa fall skiljer sig väsentligt från de fall där ovan angivna gränsdragningsproblem uppkommer. För att säkerställa att beskattning sker av en eventuell kommande privat konsumtion finns i ML såväl regler om uttagsbeskattning som jämkning av ingående skatt. - Den aktuella byggnaden är särskilt anpassad för verksamheten på så sätt att den har byggts om och inretts på ett sätt som passar bolagets behov av tillfälliga bostäder för personalen. Byggnaden var tidigare anpassad för gruppboende och är numera närmast att beteckna som hotellbyggnad. Som framhållits i ansökan om förhandsbesked jämför Leksands kommun byggnaden med en hotellbyggnad, vilket innebär att fastighetsägaren måste uppfylla de krav på brandlarm/utrymningslarm, nödbelysning, dörrstängare etc. som ställs på hotellbyggnader. Miljökontoret i Leksand anser att lokalanvändningen är anmälningspliktig på grund av att lokalen inte anses användas för bostadsändamål. I förevarande fall förekommer det över huvud taget inget permanent (eller privat) boende och byggnaden är heller inte inrättad för permanent boende utan för tillfälligt boende på samma sätt som ett hotell eller vandrarhem. De kostnader bolaget har för boendet utgör allmänna omkostnader för den mervärdesskattepliktiga verksamheten och kostnaderna kan till ingen del anses utgöra kostnader för privat konsumtion.

Regeringsrätten (2005-06-17, Nordborg, Ersson, Almgren, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolagets förvärv avseende tillfälliga bostäder åt personal under utbildning får, som Skatterättsnämnden funnit, i princip anses utgöra en sådan allmän omkostnad i verksamheten som omfattas av rätten till avdrag enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML. Fråga är emellertid om avdragsrätten inskränks till följd av bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML, som stadgar att avdrag inte får göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. Detta avdragsförbud har enligt förarbetena till lagstiftningen införts för att säkerställa att avdrag för ingående mervärdesskatt inte görs för kostnader som normalt är att anse som privata levnadskostnader (jfr prop. 1989/90:111 s. 127 och prop. 1993/94:99

s. 212).

Avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad synes närmast ha tillkommit för att en viss schablonisering av bedömningarna av om avdragsrätt föreligger eller ej skall kunna göras, vilket annars inte skulle vara möjligt enligt huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § första stycket ML. Regeringsrätten har i rättsfallen RÅ 2003 ref. 100 I och II också funnit att avdragsförbudet måste uppfattas som en schablonregel som skall tillämpas oberoende av om huvudregeln skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänförs sig till förvärv i näringsverksamheten. Bolagets avdragsrätt skall således avgöras med ledning av om de i målet aktuella förvärven kan anses hänföra sig till sådan stadigvarande bostad som avses med bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML.

När det gäller räckvidden av avdragsförbudet fann Regeringsrätten i de nämnda rättsfallen, som avsåg anskaffningar avseende småhusfastigheter där viss del av fastigheterna användes som kontor och övriga delar för stadigvarande boende, att avdrag i vissa fall måste kunna medges för en byggnad eller del av en byggnad även om byggnaden till sin karaktär är en bostad. Detta borde, enligt avgörandena, vara fallet när byggnaden eller byggnadsdelen på något sätt anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen. Det förhållandet att det utan alltför stora ingrepp går att åter göra en sådan byggnad anpassad för boende borde inte medföra ett annat synsätt.

Regeringsrätten har i andra mål om räckvidden av avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad också funnit att den faktiska användningen av bostaden kan tillmätas betydelse. Lägenheter och andra bostäder som använts på likartat sätt som bostäder i det allmänna bostadsbeståndet har då bedömts omfattas av avdragsförbudet, medan motsatsen kan gälla för bostäder med annan användning (jfr RÅ84 1:69, RÅ 1993 ref. 30 och RÅ 1997 not. 245; se även RÅ 2002 ref. 67).

Enligt Regeringsrättens mening kan förarbeten och praxis anses ge uttryck för att den schablon som avdragsförbudet innebär inte bör sträckas längre än vad som är erforderligt för att säkerställa att avdrag inte kommer att ges för sådant som skulle kunna avse privata levnadskostnader. Som Skatterättsnämnden framhållit kan därför, om situationen är sådan att en byggnad används såväl för bostadsändamål som i en mervärdesskattepliktig verksamhet, bedömningen grundas på delvis andra faktorer än i de fall där en byggnad i sin helhet används i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Den av bolaget förhyrda fastigheten innehåller, förutom vissa gemensamhetsutrymmen, 18 bostadslägenheter som används för korttidsboende i samband med personalutbildning. Ingen del av fastigheten används på ett sådant sätt att personalen därigenom bereds ett boende som för dem kan ersätta en stadigvarande bostad. Den nuvarande användningen uppges vara av mer permanent karaktär, och vissa ombyggnader av fastigheten har skett för att anpassa denna till verksamheten. Mot den nu angivna bakgrunden finner Regeringsrätten att bolagets förvärv för det aktuella korttidsboendet inte kan anses avse sådan stadigvarande bostad som enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML utesluter avdragsrätt. Förhandsbeskedet skall således fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2005-06-01, föredragande Haggren, målnummer 6293-04

Sökord: Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1989/90:111 s. 127; prop. 1993/94:99 s. 212
