

Bestämmelserna om frivillig skattskyldighet har ansetts tillämpliga när en fastighetsägare har för avsikt att kontinuerligt under flera kortvariga hyresperioder upplåta butikslokaler för användning i skattepliktig verksamhet. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

Lagrum:

3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående mervärdesskatt framgick bl.a. följande. Vasakronan Malmöfastigheter AB (*bolaget*) äger fastigheter i vilka butikslokaler hyrs ut. Bolaget avser att hyra ut två lokaler för att användas som s.k. popup-butiker. Med popup-butik menas en butikslokal för tillfällig försäljning av varor. Hyresgästens syfte med en popup-butik är att väcka uppmärksamhet och på så sätt öka kundernas intresse för varorna och varumärket. Tanken är att butiken dyker upp på ett ställe för att efter en kortare tid upphöra. Kontraktstiden är tillfällig och kan variera allt från en vecka till ett par månader. – Den ena lokalen är belägen längs ett köpstråk. Lokalen omfattas av frivillig skattskyldighet sedan tidigare men står idag outhyrd. För att öka kundtillströmningen och på så vis återupprätta köpstråket som en levande och attraktiv plats för butiker och kunder har bolaget planer på att finna lämpliga hyresgäster som vill hyra lokalen för användning som popup-butik. Avsikten är att lokalen ska hyras ut upprepade gånger med en avtalad hyrestid om tio dagar upp till en månad. På sikt kan lokalen komma att återgå till att användas för uthyrningar med längre avtalstid. Potentiella hyresgäster är endast företag som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. – Den andra lokalen är belägen i ett nybyggt köpcentrum. Lokalen har tidigare inte hyrts ut och omfattas därför ännu inte av frivillig skattskyldighet. Potentiella hyresgäster har visat intresse att hyra lokalen som popup-butik. Det rör sig enbart om företag som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolagets avsikt är att hyra ut lokalen för användning som popup-butik med en avtalad hyrestid om en månad. Bolaget avser att efter hyrestidens slut hyra ut butikslokalen på nytt till företag som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. – Bolaget har gett in utkast till de hyreskontrakt som avses bli använda. I hyresvillkoren föreskrivs att hyresgästen ska bedriva ”momspliktig verksamhet” i lokalen och att hyresvärden är skattskyldig till mervärdesskatt för uthyrning av lokalen samt att hyresgästen ska utöver hyran erlagga vid varje tillfälle gällande mervärdesskatt. – Bolaget ville veta om kravet på stadigvarande användning i 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är uppfyllt dels när en butikslokal, som sedan tidigare omfattas av frivillig skattskyldighet, upprepade gånger hyrs ut med en avtalad hyrestid om tio dagar upp till en månad till olika skattskyldiga företag (fråga 1), dels när en butikslokal, som sedan tidigare inte omfattas av frivillig skattskyldighet, hyrs ut med en avtalad hyrestid om en månad till ett skattskyldigt företag (fråga 2).

Bolaget ansåg att kravet på stadigvarande användning var uppfyllt i de beskrivna situationerna. Syftet med bestämmelserna om frivillig skattskyldighet är att undvika kumulativa effekter vid uthyrning till skattskyldiga företag. Med hänsyn till detta ska förutsättningarna för frivillig skattskyldighet anses vara uppfyllda oavsett kontraktstidens längd. Bolagets avsikt är ändå att lokalerna ska hyras ut för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet.

Skatteverket ansåg att fråga nr 1 skulle besvaras jakande och fråga nr 2 nekande. Verket anförde i huvudsak följande. En lokal som omfattas av skattskyldighet fortsätter att omfattas av denna även om lokalen står outhyrd. En sådan lokal uppfyller därför kravet på att uthyrningen är stadigvarande även om ett nytt hyresavtal ingås för en kortare period. När en fastighetsägare första gången vill bli frivilligt skattskyldig för en lokal, kan användningen i en verksamhet som omfattas av skattskyldighet emellertid inte förutsättas bli stadigvarande i det fall hyreskontraktet avser en kortare period. Bedömningen bör här göras med utgångspunkt i hyresavtalet. Avser hyresavtalet en period om minst ett år eller är det ett sådant hyresavtal på obestämd tid som avses i 12 kap. jordabalken, bör kravet på stadigvarande användning anses vara uppfyllt.

Skatterättsnämnden (2015-03-12, Ohlson, ordförande, Bohlin, Fored, Hansson, Odéen, Olsson, Sandberg Nilsson) yttrade: *Förhandsbesked – Fråga 1 och 2* – Uthyrningarna av de med ansökan avsedda butikslokalerna får anses ske för sådan stadigvarande användning som avses i 3 kap. 3 § andra stycket ML. – *Motivering* – – *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 gäller inte när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet (3 kap. 3 § andra stycket ML). Rätten för medlemsstaterna i EU att införa bestämmelser om frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastigheter har sin grund i artikel 137 i mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. – Bestämmelser om frivillig skattskyldighet för fastighetsägare infördes för att undanröja den bristande neutralitet som tidigare förelåg i mervärdesbeskattningen mellan skattskyldiga som bedrev verksamhet i egna respektive förhyrda lokaler (prop. 1978/79:33 s. 140 f.). Enligt bestämmelsens ursprungliga lydelse krävdes, såvitt nu är av intresse, endast att fastigheten användes i verksamhet som medförde skattskyldighet. På förslag av dåvarande Riksskatteverket kompletterades bestämmelsen med att uthyrningen skulle ske för stadigvarande användning i sådan verksamhet. Syftet med ändringen var att förhindra ideliga ändringar av skattskyldigheten (se prop. 1985/86:47 s. 40). I sistnämnda lagförarbete anges också att begreppet ”stadigvarande” bör bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen. – *Skatterättsnämndens bedömning* – Bolaget avser att hyra ut två stycken lokaler som ska användas som s.k. popup-butiker. Den ena lokalen, som sedan tidigare omfattas av frivillig skattskyldighet, ska hyras ut med en avtalad hyrestid om tio dagar till en månad till olika skattskyldiga företag. Den andra

lokalen, som inte sedan tidigare omfattas av frivillig skattskyldighet, ska hyras ut med en avtalad hyrestid om en månad till ett skattskyldigt företag. – I de nu aktuella hyresvillkoren föreskrivs att hyresgästen ska bedriva ”momspliktig verksamhet” och att hyresvärden är skattskyldig till mervärdesskatt för uthyrning av lokalen samt att hyresgästen ska utöver hyran erlagga vid varje tillfälle gällande mervärdesskatt. Annat framgår inte än att de aktuella lokalerna är typiska butikslokaler, belägna vid ett köpstråk respektive i ett köpcentrum. – Det framgår av förarbetena att innebörden av kravet att en fastighet ska användas ”stadigvarande” i en verksamhet som medför skattskyldighet är att fastighetsägarens avsikt ska vara att kontinuerligt under en längre tid hyra ut fastigheten för användning i sådan verksamhet. Den angivna affärsidén, konceptet, med s.k. popup-butiker får i sig anses vara förenlig med detta. – De i ärendet framlagda omständigheterna är sådana att annat inte framgår än att bolagets avsikt är just att kontinuerligt under en längre tid hyra ut lokalerna för användning i verksamhet som medför skattskyldighet, detta trots att respektive hyresgäst enligt hyresavtalen kommer att hyra lokalen endast under en kortare tid och att en av lokalerna inte tidigare hyrts ut. Uthyrningarna får därmed anses ske för sådan stadigvarande användning som avses i 3 kap. 3 § andra stycket ML.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen dels skulle fastställa förhandsbeskedet såvitt avsåg fråga 1, dels ändra förhandsbeskedet såvitt avsåg fråga 2 och förklara att den omfrågade uthyrningen inte kan anses ske för sådan stadigvarande användning som avses i 3 kap. 3 § andra stycket ML. Skatteverket anförde bl.a. följande. Enligt uttalande i förarbetena bör begreppet ”stadigvarande” bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen. Uttalandet bör tolkas så att det krävs en viss minsta hyrestid för den specifika uthyrningen för att denna ska anses vara stadigvarande. Det är alltså avsikten med den specifika uthyrningen som ska bedömas vara stadigvarande och inte fastighetsägarens uthyrningsverksamhet som kan bestå i flera på varandra följande separata uthyrningar. – Skatterättsnämndens synsätt kan inte begränsas till popup-butiker i ett köpcentrum, utan gör det generellt möjligt att bli frivilligt skattskyldig för enbart korttidsupplåtelse när fastighetsägaren påstår att lokalen endast ska hyras ut till hyresgäster som använder den i verksamhet som medför skattskyldighet. Detta är en utvidgning av tillämpningsområdet som inte överensstämmer med lagstiftarens intentioner.

Bolaget medgav Skatteverkets yrkande såvitt avsåg fråga 1 men motsatte sig verkets yrkande såvitt avsåg fråga 2 och ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas även i denna del. Bolaget anförde bl.a. följande. Bedömningen ska avse fastighetsägarens avsikt att lokalerna stadigvarande ska användas i mervärdesskattepliktig verksamhet. Avtalad hyrestid i ett enskilt hyresavtal ska inte ensamt vara av avgörande betydelse. I stället ska bedömas om det i det specifika fallet föreligger en risk för ideliga förändringar av skattskyldigheten. – Konceptet med popup-butiker får anses förenligt med kravet på att de aktuella

butikslokalerna ska anses använda stadigvarande i verksamhet som medför skattskyldighet oavsett kontraktstidens längd. Ett sådant synsätt medför att kumulativa effekter undanröjs utan att ideliga förändringar av skattskyldigheten uppstår.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-11-06, Melin, Almgren, Silfverberg, Askersjö, Andersson) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering m.m.

Enligt artikel 137 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) får medlemsstaterna medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av bl.a. uthyrning av fast egendom. Om medlemsstaterna inför nationella regler som ger skattskyldiga rätt att välja om uthyrning av fast egendom ska beskattas har de stort utrymme att bestämma reglernas tillämpningsområde. De kan utesluta vissa transaktioner eller kategorier av skattskyldiga från denna valfrihet. Förutsättningen är dock att medlemsstaterna särskilt beaktar principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av undantagen från skatteplikt. Neutralitetsprincipen utgör hinder för att likartade och därmed konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se EU-domstolens dom i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, punkterna 27–33 och där gjorda hänvisningar).

Sverige har utnyttjat den möjlighet till valfrihet som direktivet ger och efter inträdet i EU behållit bestämmelser om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse i 3 kap. 3 § och 9 kap. ML.

Av 3 kap. 3 § andra stycket ML framgår bl.a. att bestämmelserna i 2 § om undantag från skatteplikt på fastighetsområdet inte gäller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet.

Syftet med frivillig skattskyldighet är att undvika kumulativa skatteeffekter när en lokal används i en skattepliktig verksamhet. Om fastighetsägaren väljer att bli skattskyldig för upplåtelsen kan neutralitet uppnås mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna respektive förhyrda lokaler (prop. 1978/79:141 s. 67 ff.).

Enligt 9 kap. 6 § första stycket 1 ML upphör den frivilliga skattskyldigheten när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan i målet är om kravet på stadigvarande användning i 3 kap. 3 § andra stycket ML är uppfyllt när en fastighetsägare avser att hyra ut

lokaler under flera kortvariga perioder till företag som ska bedriva skattepliktig verksamhet i lokalerna.

Innebörden av uttrycket stadigvarande användning i 3 kap. 3 § andra stycket ML är inte helt klar. Enligt bestämmelsen är förutsättningen för frivillig skattskyldighet att en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet. Ordalydelsen ger visserligen närmast intryck av att det är hyresgästens användning av lokalen i en skattepliktig verksamhet som ska vara stadigvarande. I förarbetena framhålls dock att kravet på stadigvarande användning bör bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen (prop. 1985/86:47 s. 40).

När en lokal omfattas av frivillig skattskyldighet upphör skattskyldigheten enligt 9 kap. 6 § första stycket 1 ML först när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse.

I förarbetena till denna reglering anfördes att så länge en fastighetsägare som medgetts frivillig skattskyldighet hyr ut till hyresgäster som bedriver en skattepliktig verksamhet bör fastighetsägaren omfattas av skattskyldigheten. Skattskyldigheten ska dock inte upphöra om lokalen efter den skattepliktiga uthyrningen står outhyrd, om fastighetsägarens avsikt är att få till stånd skattepliktig uthyrning av den (prop. 1999/2000:82 s. 77 ff. och 142).

Varken av lagtexten eller av dess förarbeten framgår att skattskyldigheten ska upphöra om fastighetsägarens avsikt är att hyra ut lokalen under flera efter varandra följande kortvariga hyresperioder till hyresgäster som ska bedriva skattepliktig verksamhet i lokalen. Det väsentliga för att få behålla den frivilliga skattskyldigheten för en lokal är således att fastighetsägaren har för avsikt att lokalen stadigvarande ska användas i en skattepliktig verksamhet, så som är fallet i den situation som avses i fråga 1.

Av neutralitetsprincipen inom mervärdesbeskattningen får anses följa att lokaler som på likartade villkor ska upplåtas för samma ändamål bör behandlas lika skattemässigt. För att uppnå likabehandling bör därför fastighetsägarens avsikt med upplåtelsen läggas till grund för bedömningen inte bara när lokalen redan omfattas av frivillig skattskyldighet utan också när den tidigare inte varit uthyrd, så som är fallet i fråga 2. Det innebär att upplåtelser under flera kortvariga hyresperioder kan omfattas av frivillig skattskyldighet i båda dessa situationer. En sådan tillämpning ligger också i linje med syftet att undvika kumulativa skatteeffekter när en lokal används i en skattepliktig verksamhet.

Enligt de uppgifter som bolaget lämnat är avsikten att kontinuerligt under en längre tid hyra ut de aktuella butikslokalerna till företag som ska bedriva skattepliktig verksamhet där i form av popup-butiker. Trots att

varje enskilt hyresförhållande kommer att vara kortvarigt får lokalerna därmed anses upplåtna för stadigvarande användning i den mening som avses i 3 kap. 3 § andra stycket ML.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 1997-15, föredragande Cecilia Nermark Torgils