

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1997-15

meddelad i Stockholm den 6 november 2015

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Vasakronan Malmöfastigheter AB, 556376-7267

Ombud: AA
Svalner Skatt & Transaktion KB
Smålandsgatan 16
111 46 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 mars 2015 i ärende dnr 13-14/I, se bilaga (här borttagen)

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Dok.Id 166027

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Vasakronan Malmöfastigheter AB avser att hyra ut två lokaler för att användas som s.k. popup-butiker, dvs. butikslokaler för tillfällig försäljning av varor. Hyresgästens syfte med en popup-butik är att under en begränsad tid – från en vecka till några månader – väcka uppmärksamhet och öka kundernas intresse för varorna och varumärket.

Bolaget begärde besked från Skatterättsnämnden om sådan uthyrning uppfyller kraven för att komma i fråga för frivillig skattskyldighet enligt mervärdesskattelagens regler. Dessa innebär att en fastighetsägare som hyr ut lokaler för stadigvarande användning i skattepliktig verksamhet kan välja att vara skattskyldig. Sådan uthyrning är annars undantagen från skatteplikt.

Förutsättningarna var delvis olika för de två lokalerna. I det ena fallet omfattades lokalen sedan tidigare av frivillig skattskyldighet (fråga 1), i det andra var så inte fallet (fråga 2).

Skatterättsnämnden fann i det nu överklagade avgörandet att innebörden av kravet att en fastighet stadigvarande ska användas 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 samt att bolaget hade en sådan avsikt trots att respektive hyresgäst skulle komma att hyra lokalen under endast en kortare tid. Uthyrningarna fick därmed i båda fallen enligt nämnden anses ske för sådan stadigvarande användning som avses i lagen.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen dels fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1, dels ändrar förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 och förklarar att den omfrågade uthyrningen inte kan anses ske för sådan stadigvarande användning som avses i 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen. Skatteverket anför 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.

Vasakronan Malmöfastigheter AB medger Skatteverkets yrkande såvitt avser fråga 1 men motsätter sig verkets yrkande såvitt avser fråga 2 och anser att förhandsbeskedet ska fastställas även i denna del. Bolaget anför 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.

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 skatte-neutralitet 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 fastighetsupplåtelser i 3 kap. 3 § och 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), 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

Mål nr
1997-15

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).

Mål nr
1997-15

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

Mål nr
1997-15

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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Karin Almgren, Christer Silfverberg, Inga-Lill Askersjö och Mari Andersson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.