

20 Undantag på fastighetsområdet

20.1 Allmänt

Överlåtelse och upplåtelse av fastighet undantas enligt 3 kap. 2 § ML från skatteplikt i momshänseende. Detta innebär att det inte ska tas ut någon moms vid uthyrning av fastighet eller vid försäljning av fastighet.

Från detta undantag i fråga om skatteplikt finns dock en mängd avsteg, vilka innebär att fastighetsöverlåtelsen eller upplåtelsen ska beläggas med moms. Dessa situationer avseende skattepliktiga fastighetsupplåtelser och överlåtelser finns uppräknade i 3 kap. 3 § ML.

I det följande redogörs dels för olika gränsdragningsproblem som kan uppkomma vid bedömningen av huruvida undantaget från skatteplikt är tillämpligt eller ej. Dels beskrivs olika skattepliktiga fastighetstransaktioner och fall där en blandning av skattepliktiga och skattefria tillhandahållanden sker.

När det gäller skattepliktig uthyrning av verksamhetslokaler, så kallad frivillig skattskyldighet, hänvisas till avsnitt 21. Nedan beskrivs i korthet endast de grundläggande principerna för detta system.

Bedömning av omsättningsland när det gäller fastighetstjänster sker enligt 5 kap. 4 § ML. Därav framgår att om fastigheten är belägen i Sverige är tjänsten omsatt inom landet. Allt under förutsättning att tjänsten har en direkt anknytning till en viss fastighet. Se vidare avsnitt 11.3.1.

20.2 Överlåtelse eller upplåtelse av rättigheter avseende fastighet

3 kap. 2 § 1 st. ML

Omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastighet är undantagna från skatteplikt. Av avsnitt 20.3 framgår dock att vissa överlåtelser och upplåtelser är skattepliktiga.

Bestämmelserna om skattefrihet för transaktioner avseende fastighetsupplåtelser finns i artikel 13 B. b i sjätte direktivet. Av rättspraxis framgår att undantagsbestämmelsen ska tolkas restriktivt (jfr. EG-domstolens domar C-326/99 *Stichting Goed Wonen* och C-359/97 *Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland*). När det gäller uthyrningsbegreppet framgår också av dessa domar att civilrättsliga nationella begrepp saknar betydelse och att det grundläggande kännetecknet för en uthyrningstransaktion enligt EG-domstolen är rätten att själv såsom ägare använda en fastighet under en avtalad tidsperiod mot ersättning. Av domen kan alltså utläsas att ifrågavarande begrepp är ett gemenskaprättsligt begrepp.

Vad gäller definitionen av begreppet fastighet i ML:s mening hänvisas till avsnitt 5.2 och 19.2.

3 kap. 2 § 2 st. ML

Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet omfattar också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, el, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och TV-sändningar, om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Detta innebär att en fastighetsägare inte genom särdebitering kan momsbelägga ersättning för energi m.m.

Frikraft

Med frikraft avses ett avtal mellan fastighetsägare och elproducent som innebär att fastighetsägaren upplåter fallrätt mot att elproducenten tillhandahåller elkraft.

RSV har tidigare ansett att vardera parten blir skattskyldig för sin respektive omsättning. RR har emellertid i RÅ 1996 ref. 10 fastställt SRN:s förhandsbesked avseende frikraft och har därmed kommit till en i förhållande till RSV motsatt ståndpunkt. Domen innebar att fullgörande av åtagande av frikraft inte medför skattskyldighet enligt ML. Domen innebar också att s.k. avlösning med engångsbelopp inte ansågs utgöra omsättning i momshänseende. En sådan åtgärd medför därför inte heller skattskyldighet enligt ML. Av domen bör vidare kunna dras den slutsatsen att en fastighetsägares tillhandahållande av fallrätt inte utgör skattepliktig omsättning.

20.2.1 Upplåtelse av fastighet

Vanligen är en upplåtelse av fastighet hänförlig till någon av de rättigheter som anges i 3 kap. 2 § 1 st. ML. För att avgöra vilken form av rättighet det är fråga om i visst fall får vägledning sökas i annan lagstiftning, t.ex. 11 och 12 kap. JB, den s.k. hyreslagen, beträffande arrende respektive hyra.

I de flesta fall torde det inte föreligga några svårigheter att avgöra om tillhandahållandet avser fastighetsupplåtelse eller inte. En

transaktion kan innehålla ett tillhandahållande av såväl fastighet som t.ex. speciella inventarier eller andra specifika tjänster (sammansatt transaktion). Detta gör det nödvändigt att ta ställning till om transaktionen ska beskattas helt, delvis eller inte alls.

Det är vanligt förekommande att en transaktion innefattar såväl upplåtelse av lokal som uthyrning av däri befintliga inventarier. Sådan upplåtelse bör normalt anses bestå av två skilda prestationer, av vilka den ena är skattefri och den andra skattepliktig. Beskattningsunderlaget bör i dessa fall uppdelas efter skälig grund.

Problem kan uppstå när upplåtelse eller tillträde till fastighet kombineras med annan tjänst på ett sådant sätt att tillhandahållandena inte kan anses som klart åtskilda prestationer. Fråga blir då vad tillhandahållandet huvudsakligen avser.

I prop. 1989/90:111, s. 196, uttalar föredragande statsråd bl.a. följande:

Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande. Gränsdragningen mellan skattepliktig tjänst och skattefri upplåtelse av fastighet finns redan enligt nuvarande ordning. Det gäller närmast lagring eller förvaring samt upplåtelse av reklamplats. Lagring eller förvaring är med vissa begränsningar en skattepliktig tjänst enligt nuvarande 10 §. Uthyrning av lagerlokal eller annat utrymme åt någon som själv lagrar varor räknas däremot inte som en lagringstjänst utan anses som upplåtelse av fastighet. Denna gränsdragning bör i princip bestå.

Om tillhandahållandet består av flera prestationer, som inte klart kan åtskiljas och om detta i allt väsentligt är att anse som upplåtelse av fastighet eller del därav bör inte skatteplikt föreligga för någon del av vederlaget. I de fall däremot då fastighetsupplåtelsen endast kan anses utgöra ett underordnat led i annat skattepliktigt tillhandahållande bör hela vederlaget tas upp till beskattning.

Vid sådana upplåtelse där fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat skattepliktigt tillhandahållande hänvisas till avsnitt 20.2.4.

Vid sammansatta transaktioner där både lokal och andra tjänster tillhandahålls får i vissa fall vägledning sökas i annan

- lagstiftning. Är exempelvis hyreslagen tillämplig talar det för att fråga är om en skattefri transaktion.
- Förhandsbesked, lease-leaseback av fastighet**
- I ett förhandsbesked 1999-01-19 har SRN ansett att ett avtal om upplåtelse av fastighet i form av ett s.k. lease-leaseback-avtal inte kan anses som upplåtelse av fastighet och inte heller som omsättning av någon annan tjänst. RR har i RÅ 2000 not. 172 (mål nr 899-1999) funnit att det är fråga om en omsättning av tjänst i ML:s mening. Se vidare avsnitt 7.3.
- EG-dom: Ersättning till hyresgäst**
- EG-domstolen har i dom i målet C-409/98 Mirror Group plc. uttalat att en hyresgäst som mot ersättning ingår avtal med fastighetsägaren om att bli hyresgäst inte tillhandahåller fastighetsägaren någon från skatteplikt undantagen fastighets-tjänst. I stället kan ersättningen anses avse tillhandahållande av annan tjänst, t.ex. reklam.
- Målet avsåg en fastighetsägare som betalade ersättning för att få hyra ut en del av fastighet till ett prestigefyllt företag i syfte att göra fastigheten mer attraktiv för andra hyresgäster.
- EG-domstolen konstaterade vidare, i samma mål, att detsamma gäller i fråga om ersättning som fastighetsägaren utger till en person som ingår optionsavtal om att hyra en del av fastighet. Detta gäller även om hyresgästen utnyttjar optionerna och accepterar att ingå hyresavtal i utbyte mot den aktuella ersättningen som till dess varit insatt på särskilt konto hos hyresgästen. Domstolen har i det aktuella fallet särskilt poängterat att hyresgästen vid betalningstillfället inte sedan tidigare hade någon rätt att disponera någon del av fastigheten.
- Av domen kan utläsas att det inte är alla tjänster som medför att nyttjanderätt till fastighet uppkommer, ändras, överlåts eller upphör, som omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt i sjätte direktivet. Det krävs att ett uthyrningförhållande redan föreligger vid den tidpunkt som ersättningen utges.
- EG-dom: Ersättning till hyresgäst för att lämna fastighet**
- EG-domstolen har i dom i målet C-63/92 Lubbock Fine konstaterat att den tjänst en hyresgäst tillhandahåller en fastighetsägare, genom att avstå från ett existerande hyresavtal mot ekonomisk ersättning, inte utgör en skattepliktig omsättning.
- EG-dom: Handel med hyresrätter**
- I målet C-108/99 Cantor Fitzgerald International har EG-domstolen gett uttryck för att ersättning som en hyresgäst betalar ut till en person, som inte tidigare har någon rätt att disponera fastigheten, för att denne ska överta en hyresrätt inte omfattas av undantaget från skatteplikt rörande fastighetsupplåtelse. Handel med hyresrätter omfattas, som kan utläsas av den aktuella

domen, av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § ML endast om det är fastighetsägaren som mot ersättning upplåter rättigheten.

20.2.2 Upplåtelsen utgör det huvudsakliga tillhandahållandet

Nedan redovisas exempel på sådana upplåtelse där fastigheten får anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet.

Sammanträdesrum m.m.

Vad gäller sammanträdesrum, aula, klassrum och liknande lokaler torde det som regel vara fråga om lokalupplåtelse där inslaget av anordningar är obetydligt, varför sådana upplåtelse normalt undantas från skatteplikt. Uthyrningen kan falla under hyreslagen.

Korttidsuthyrning av gymnastiksal kan dock omfattas av skatteplikt, se vidare avsnitt 20.3.11.

Konferenslokal m.m.

Upplåtelse av enbart lokaler för teater, konferenser, festvåningar och konserthus bör anses utgöra skattefria lokalupplåtelse. Tillhandahållande av konferenslokaler och festvåningar m.m. i hotellrörelse och liknande verksamhet omfattas dock av skatteplikt. Så är också fallet om serveringstjänster tillhandahålls i samband med hyra av festvåning. Lokalen får i sådant fall anses som underordnad serveringstjänsten.

Uthyrning av konferenslokaler, där det saknas övernattningsmöjligheter, omfattas normalt inte av skatteplikten även om det kan tillhandahållas serveringstjänster i samband med konferensen. Ersättningen ska delas upp på en skattefri upplåtelse av lokal resp. ett skattepliktigt tillhandahållande av en serveringstjänst.

Båtar, husvagnar

Tillhandahållande av enbart mark för uppläggning av båtar, uppställning av husvagnar eller liknande bör anses som skattefri upplåtelse av fastighet. Det förekommer att upplåtaren åtar sig att utföra skattepliktiga tjänster såsom t.ex. upptagning, iläggning, tillhandahållande av vagg och täckning. Tillhandahållande av dessa tjänster mot särskild ersättning bör inte medföra att också markupplåtelsen blir skattepliktig. I de fall gemensamt vederlag utgår för markupplåtelsen och de skattepliktiga tjänsterna bör beskattningsvärdet bestämmas genom uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Upplåtelse av hamn för fartyg, t.ex. i marina, utgör skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML. Se vidare avsnitt 20.3.6.

Trottoar, gatumark, tomtmark m.m.

Ifrågavarande upplåtelse av trottoar, gatumark, tomtmark m.m. avser vanligtvis hyra av mark för uppställning av containers, byggnadsställningar m.m.

Sådana upplåtelser för annat ändamål än parkeringsplats bör anses som skattefria.

20.2.3 Upplåtelse av fastighet i kombination med annan eller separata prestationer

Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse förstås vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, m.m. Ett avtal om rörelsearrende torde i första hand få anses utgöra ett hyresavtal och kan därför vara undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Se vidare avsnitt 22.1.

Bensinbolags upplåtelse av stationsbyggnad

SRN meddelade 1994-11-17 ett förhandsbesked (ej överklagat) beträffande ett bensinbolags tillhandahållande av såväl stationsbyggnader som pumpar, cisterner och butiksinredningar m.m. SRN ansåg att fastighetsupplåtelsen utgjorde en från de övriga tjänsterna klart åtskild prestation som inte kunde anses som ett underordnat led i tillhandahållandet. Beskattningsunderlaget skulle därför bestämmas genom uppdelning efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Arenabolags upplåtelse av arena, rink m.m.

Även vid företags upplåtelse av såväl arena, rink eller annan lokal som tjänster avseende bevakning, administration, drift, ljus, ljud och inredning vid t.ex. idrotts-, konsert-, mäss- och konferensarrangemang anses lokalupplåtelsen och de övriga tjänsterna vara självständiga prestationer för vilka skattskyldigheten ska bedömas var för sig. Om gemensamt vederlag utgår ska beskattningsunderlaget för de olika prestationerna bedömas efter skälig grund (7 kap. 7 § ML).

Torg- och marknadsplatser

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100, behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. RSV anser att oavsett om marken är det huvudsakliga tillhandahållandet eller om den utgör ett underordnat led i upplåtelse av annan tjänst bör en uppdelning av beskattningsunderlaget ske mellan markupplåtelse och andra tjänster. För att skatteplikt ska föreligga för markupplåtelsen måste denna till huvudsaklig del avse särskilda anordningar, t.ex. dyrbarare montrar eller andra tjänster. Andra tjänster kan bestå av marknadsföring för arrangemang i form av t.ex. reklam i olika medier som tidningar, tidskrifter, radio, TV, eller tillhandahållande av toaletter, vatten, parkeringsplatser, transporter, artistuppträdande, underhållning, dansbanor, bevakningstjänster.

Franchising

I ett förhandsbesked 1992-07-10 (ej överklagat) om franchising ansåg SRN att franchiseavgiften skulle delas upp i en del

avseende beräknad hyra för lokaler och en del avseende ersättning för övriga tjänster. Den del av avgiften som avsåg beräknad lokalhyra skulle inte beläggas med moms.

Se vidare avsnitt 22.

20.2.4 Upplåtelsen utgör ett underordnat led

Fastigheten underordnat led

I avsnitt 20.2.2 lämnas vissa exempel på när upplåtelse av fastigheten kan anses utgöra ett underordnat led till ett annat tillhandahållande. Därvid måste flera faktorer beaktas:

Samtidig upplåtelse sker till flera av varandra oberoende nyttjare av den aktuella lokalen. Rätten att nyttja lokalen omfattar inte någon klart avgränsad del av denna. Ersättningen har karaktär av inträde och avser rätten att nyttja även annat än lokalen som sådan. Om dessa omständigheter föreligger, talar det för att det är fråga om en skattepliktig tjänst och inte en skattefri fastighetsupplåtelse.

Nyttjandet av verksamhetstillbehör eller andra varor eller tjänster utgör en sådan väsentlig del av tillhandahållandet att tillträdet till fastigheten utgör ett helt underordnat led i sammanhanget, exempelvis upplåtelse av musikstudio. Även sådant tillhandahållande bör då anses som skattepliktig omsättning av tjänst.

Tvätt- och service- hallar

Vad gäller upplåtelse av rätt att nyttja tvätt- och servicehallar på bensinstationer får möjligheten att nyttja viss utrustning ses som överordnad lokalen. Sådana tjänster blir därför skattepliktiga.

Festivaler

RSV har i en skrivelse 1999-12-07, dnr 11805-99/100, behandlat när upplåtelse av torg- och marknadsplatser inte är skattepliktiga, ingår i annan upplåtelse och är helt skattepliktiga samt när en uppdelning bör ske i en skattepliktig och icke skattepliktig del. Ett exempel på tillhandahållanden där fastighetsupplåtelsen är av underordnad betydelse kan vara avgift för deltagande med servering eller försäljning i arrangemang som festivaler, gatufester eller liknande arrangemang. En bedömning måste ske i det enskilda fallet. Jfr avsnitt 20.2.2.

20.3 Ej undantaget från skatteplikt

Av föregående avsnitt framgår att upplåtelse av fastighet som huvudregel är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. I vissa fall föreligger dock skatteplikt även för upplåtelse av fastighet. Av 3 kap. 3 § ML framgår i vilka fall skatteplikt föreligger. Nedan redogörs för dessa fall i den ordning som de anges i lagen.

20.3.1 Verksamhetstillbehör

**3 kap. 3 § 1 st.
1 p. ML**

Skatteplikt föreligger för upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör.

Av 1 kap. 11 § ML framgår att verksamhetstillbehör är fastighet. Vad som förstås med verksamhetstillbehör framgår av 12 § samma kapitel. Verksamhetstillbehör utgörs av annan maskin, utrustning eller särskild inredning än industritillbehör*, om den tillförts sådan byggnad eller del av byggnad, som är inrättad för annat än bostadsändamål och om den anskaffats för att direkt nyttjas i särskild verksamhet som bedrivs på fastigheten. Exempel på verksamhetstillbehör kan vara hyllor och skyltfönster i butikslokal, utrustning i konferensrum, kylaggregat i datorhallar och reklamskyltar.

* Fastighetsbegreppet behandlas i avsnitt 5.2 och 19.2 där fler exempel på verksamhetstillbehör kan återfinnas samt en definition av industritillbehör.

20.3.2 Växande skog m.m.

**3 kap. 3 § 1 st.
2 p. ML**

Omsättning är skattepliktig när den avser växande skog, odling och annan växtlighet om omsättningen sker utan samband med överlåtelse av marken. Vid skogsavverkning är antingen denna punkt eller p. 3 (avsnitt 20.3.3) tillämpliga, vilket innebär att all försäljning av träd utan samtidig försäljning av marken är skattepliktig oavsett hur själva avverkningen ska ske.

20.3.3 Jordbruksarrende m.m.

**3 kap. 3 § 1 st.
3 p. ML**

Skatteplikt föreligger vid upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller annan naturprodukt samt rätt till jakt, fiske eller bete.

Vad som utgör jordbruksarrende regleras i 9 kap. JB. Det bör påpekas att även om bostadsfastighet ingår i arrendet omfattas även denna av skatteplikten. Å andra sidan har arrendatorn avdragsrätt för hela den ingående momsen på arrendet enligt 8 kap. 10 § 1 st. ML. Här föreligger således en skillnad jämfört med hur utgiften för ärendet behandlas i inkomstskattehänseende, där avdragsrätt ej föreligger till den del arrendet är hänförligt till bostadsdelen.

Beroende på omständigheterna kan antingen arrendatorn eller jordägaren bli skyldig att erlägga s.k. avträdesersättning vid till- eller frånträde av arrende. Sådan betalning anses inte ha avseende

på omsättning i ML:s mening. Varken skattskyldighet eller avdragsrätt uppkommer därför.

Jakt, fiske eller bete

Upplåtelse av rätt till bete är skattepliktig liksom upplåtelse av jakt- och fiskerätt. Detta innebär bl.a. att försäljning av fiskekort utgör en sådan upplåtelse som mervärdesbeskattas om det sker i en yrkesmässig verksamhet.

Avverkningsrätt till skog

Reglerna för redovisning av skatten vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog behandlas i avsnitt 4.5.4 och 18.4.5.

20.3.4 Rumsuthyrning

**3 kap. 3 § 1 st.
4 p. ML**

Skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet. Skattesatsen är 12 procent, se avsnitt 14.2.1.

Förhandsbesked möblerade lägenheter

I ett förhandsbesked 1998-06-15 (ej överklagat) har SRN ansett att uthyrning av möblerade lägenheter är skattepliktig rumsuthyrning enligt 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML. Sökandebolaget hyrde ut möblerade lägenheter till företag och organisationer och verksamheten omfattade cirka 90 lägenheter, utrustade för självhushåll. Telefon, sänglinne, handdukar och städning m.m. kunde tillhandahållas mot särskild avgift. Hyrestiden varierade mellan ett dygn och sex månader. I motiveringen uttalar SRN att avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML är inte om lagen om hotell- och pensionatsrörelse är tillämplig på verksamheten utan innehållet i och syftet med verksamheten. Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s nuvarande ståndpunkt och innebär en ändrad uppfattning mot vad RSV tidigare hävdade. EG-domstolen har i den i förhandsbeskedet åberopade domen angående Blasi, C-346/95, uttalat sig om artikel 13 B.b i det sjätte direktivet. EG-domen medför att RSV:s tidigare synsätt inte längre gäller.

I en skrivelse 1999-02-15, dnr 5816-99/120, har RSV förtydligat sitt ställningstagande ovan och anför att den ändrade bedömningen avser skatteplikten för rumsuthyrning och inte någon ändrad bedömning beträffande tolkningen av begreppet stadigvarande bostad i ML.

Förhandsbesked Lång- och korttidsuthyrning

SRN har i förhandsbesked 2000-10-04 (ej överklagat) besvarat ett antal frågor rörande skatteplikt för omsättningen beträffande ett bolags uthyrning av ett fritidshus.

Bolaget som bedrev en momspliktig försäljningsverksamhet uppförde en byggnad på egen fastighet för uthyrning. Såväl långtids- (ett år eller längre) som korttidsuthyrning till olika

hyresgäster var aktuell. Sänglinne, handdukar och städning skulle kunna tillhandahållas mot särskild avgift vid korttidsuthyrning.

SRN ansåg med stöd av 3 kap. 3 § 2 st. ML att bolagets långtidsuthyrning direkt till andra stuguthyrningsföretag (hotell, pensionat, camping, m.fl.) och researrangörer för korttidsuthyrning var skattepliktig under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till moms. För att skattskyldighet ska föreligga krävs dock att fastighetsägaren ansöker om och beviljas så kallad frivillig skattskyldighet för uthyrningen (se avsnitt 21).

På frågan om bolagets korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag utgjorde skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet uttalade SRN, bl.a. med hänvisning till RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not. 82, att det avgörande för bedömningen om en verksamhet ska hänföras till sådan rumsuthyrning som avses i 3 kap. 3 § 1 st. 4 p. ML är innehållet i och syftet med verksamheten. Eftersom bolagets verksamhet var inriktad på att i en aktiv rörelse tillhandahålla en fritidsbostad för tillfälligt bruk är den enligt SRN:s mening att hänföra till sådan hotellrörelse eller liknande verksamhet som är skattepliktig i momshänseende. Bedömningen påverkades inte av att uthyrningsverksamheten endast omfattade en fritidsbostad. SRN menade att detta ställningstagande var i överensstämmelse med sjätte direktivets bestämmelser i artikel 13 B.b och b 1 och det principiella synsätt som uttrycks i EG-domstolens dom den 12 februari 1998 i förhandsavgörandet C-346/95 Blasi.

SRN anser alltså att en uthyrningsstuga som i sin helhet används i skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte utgör stadigvarande bostad och att uthyrningen i det fall som ovan beskrivs omfattas av skatteplikt.

Ett annat förhandsbesked 2001-11-21, avser ett bolags stadigvarande lägenhetsuthyrning till ett hotellföretag. Lägenheterna skulle användas som komplement till hyresgästens (hotellföretagets) sedvanliga rumsuthyrning i hotellverksamhet.

SRN ansåg att uthyrningen utgjorde skattepliktig omsättning under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till moms.

RSV har i denna del inte överklagat förhandsbeskedet.

Hotellagen

Enligt hotellagen avses med hotell- och pensionatsrörelse en yrkesmässig verksamhet med ändamål att tillhandahålla tillfällig möblerad bostad. Lagen gäller inte

- bostad som tillhandahålls som ett led i verksamhet för vård, tillsyn, utbildning eller uppfostran,
- ensligt belägen, obemannad stuga som står till allmänhetens förfogande för tillfällig övernattnig,
- på campingplats belägen, enkelt utrustad stuga utan vatten och avlopp som uthyres till allmänheten som tillfällig bostad.

Vad som sägs om enkelt utrustad stuga på campingplats saknar dock betydelse i momshänseende då skatteplikt numera föreligger för upplåtelse av campingplats och motsvarande i campingverksamhet.

Ett hotellföretags eller ett stuguthyrningsföretags skattskyldighet omfattar även uthyrning av lägenheter och stugor som hotellföretaget hyrt av privatpersoner eller övriga som inte är skattskyldiga. En förutsättning härför är att det för hyresgästen framstår som om han hyr direkt av företaget, dvs. att avtal ingås med företaget som också uppbär likviden för den tillhandahållna hyrestjänsten. Det bör även finnas ett företagaransvar för eventuella brister och felaktigheter i lägenheterna eller stugorna.

Är det däremot fråga om ett renodlat förmedlingsförhållande där hyresavtalet är direkt mellan hyresgäst och ägare/innehavare blir förmedlaren inte skattskyldig för hela hyreslikviden, utan endast för sin förmedlingsprovision. Det bör i samband härmed påpekas att sådana förmedlingsprovisioner beskattas med 25 procent.

RSV anser att med rumsuthyrning i hotellrörelse avses inte endast uthyrning av rum för logi utan även andra lokaler som t.ex. uppkningsrum, festvåning, konferensrum samt lokaler för roulett och andra spel.

Samtidiga tillhandahållanden

Hotelltjänster bör omfatta, förutom själva rumsuthyrningen, även vissa andra tjänster som tillhandahålls som ett naturligt led i denna uthyrning. Som exempel kan nämnas tillhandahållande åt gästerna av parkeringsplats, telefon, telefax, betal-TV, bad och bastu samt tvätt.

Hotellfrukost, förhandsbesked

I RSV:s rekommendationer avseende serveringstjänster (RSV S 1995:20 avsnitt 4.2) framgår att om gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) ska en uppdelning göras av ersättningen. Den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats som gäller för serveringstjänster. SRN har i ett förhandsbesked 1998-11-10 ansett att en sådan uppdelning ska ske.

RR fastställde i dom 2001-07-05 (mål nr 7888-1998) förhandsbeskedet.

Av RSV:s rekommendationer framgår vidare att försäljning av varor från s.k. minibar bör anses som varuförsäljning.

Skattesatsen 12 procent bör inte tillämpas på särskilt debiterade garderobsavgifter, vare sig detta sker i hotell- eller restaurangrörelse, och inte heller på andra varor än livsmedel som försäljs i hotellens kiosker. I stället gäller skattesatsen 25 %. För allmän nyhetstidning är dock skattesatsen 6 procent.

Tillhandahållande av elektrisk kraft, dusch och andra bekvämligheter vilka, ingår som ett naturligt led i upplåtelse av campingplats eller motsvarande bör, även i de fall särskilda avgifter tas ut härför, beskattas med 12 procent. Gästhamnsavgifter kan däremot inte anses utgöra ett led i campingverksamhet utan beskattas med 25 procent, jfr RSV:s skrivelse, dnr 8567-98/901. Se även avsnitt 14.2.1.

Uthyrning av garage- och parkeringsplatser ska beskattas med 25 procent då sådan verksamhet är att hänföra till parkeringsverksamhet (se avsnitt 20.3.5).

Bed & breakfast

Uthyrning av möblerade rum inkl. frukost s.k. bed & breakfast, på lantbruk bör normalt hänföras till skattepliktig rumsuthyrning och servering. Det får ses som en del i den bedrivna näringsverksamheten. För bed & breakfast i andra fall får en prövning av yrkesmässigheten göras i det enskilda fallet. Beträffande yrkesmässighet se avsnitt 8.

**Ungkarlshotell,
studentrum m.m.**

Upplåtelse av rum eller lägenheter av stadigvarande karaktär, t.ex. ungarshotell, studentrum eller gästforskarbostäder, anses inte skattepliktig. Tillfällig upplåtelse av lägenheter till företagsanställda eller gäster är vanligtvis inte heller skattepliktig hotellrörelse.

Kursgård

Ett aktiebolag drev en kursgård. I anläggningen fanns bl.a. hotell-, sammanträdes-, konferens- och sällskapsrum. Till verksamheten hörde en restaurang. För gästernas förströelse fanns vissa fritidsanläggningar och en större motorbåt. Bolaget avsåg att starta en affärsklubb. Medlemskapet berättigade till att utan ytterligare avgift utnyttja konferensgården och dess anläggningar. Den fasta årsavgiften ansågs i sin helhet som betalning för skattepliktiga tjänster avseende kost och logi (RSV/FB Im 1986:5).

**Flyktingför-
läggning**

Uthyrning av hotellanläggning till Invandrarverket för asylsökande m.fl. har betraktats som hotellverksamhet vilket således medför skattskyldighet (RÅ 1988 not. 642 samt RÅ 1991 not. 82).

Vårdanstalter, internatskola	Tillhandahållande av kost och logi vid vårdanstalter och internatskolor anses normalt som ett underordnat led i vården eller utbildningen och beskattas som denna. En förutsättning härför är att kost och logi tillhandahålls av den som även tillhandahåller vården eller utbildningen.
Hälsohem	På ett hälsohem erbjöds kost och logi samt gymnastik, bad, solarium etc. Det fanns tillgång till sjuksköterska, homeopat och zonterapeut. Hälsohemmet var emellertid inte registrerat som en sjukvårdsanstalt hos Socialstyrelsen. Verksamheten ansågs som tillhandahållande av kost och logi i en pensionärsrörelse, dvs. skatteplikt förelåg (RSV/FB Im 1986:1).
Feriekurser	Konfirmationsundervisning, feriekurser m.m. bedrivs ofta i mindre fast organiserade former och i enskild regi. Förutom utbildning tillhandahålls även kost och logi. På grund av de ändrade reglerna på utbildningsområdet fr.o.m. den 1 januari 1997 kan inte kurser av sådant slag hänföras till skattefri utbildning. Skattefrihet gäller tillhandahållande som sker som ett led i skattefri utbildning, jfr 3 kap. 8 § 2 st. ML. För tillhandahållanden som sker som ett led i annan utbildning gäller de allmänna reglerna i ML vid gemensamt tillhandahållande, dvs. en uppdelning ska ske enligt 7 kap. 7 § ML.
Ridläger	Genom de fr.o.m. den 1 januari 1997 införda bestämmelserna inom idrottsområdet anses ridutbildning som idrott. Kost och logi som tillhandahålls i samband med idrott kan inte ses som en omsättning som har ett omedelbart samband med den idrottsliga verksamheten (se prop. 1996/97:10 s. 55). Kursavgiften för ridläger ska därför delas upp enligt 7 kap. 7 § ML.

20.3.5 Parkeringsverksamhet

3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML	<p>Skatteplikten för upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet omfattar såväl parkering på gatumark, tomtmark samt såväl på mark som i garage.</p> <p>Angående verksamhet i kommunal och statlig regi, se avsnitt 8.2.4.</p> <p>Enligt uttalande i förarbetena (prop. 1989/90:111 s. 197) framgår att uthyrning av parkeringsplats till boende i fastigheten inte i sig är att anse som parkeringsverksamhet. En förutsättning härför är att avtal ingåtts med samma parter. På motsvarande grunder är uthyrning av parkeringsplatser åt anställda normalt inte att anse som parkeringsverksamhet.</p> <p>Har däremot en hyresvärd upplåtit åt ett parkeringsbolag att handha uthyrningen av parkeringsplatser på så sätt att bolaget ingår som avtalspart gentemot hyresgästen blir upplåtelsen</p>
-------------------------------------	---

**Förhandsbesked -
upplåtelse till
andra än boende**

däremot skattepliktig. Parkeringsbolaget bedriver parkeringsverksamhet och är i sin helhet skattskyldig för denna.

En bostadsrättsförening hyrde till övervägande del (60 %) ut garageplatser till andra än föreningens lägenhetsinnehavare. SRN fann i förhandsbesked 2001-12-19 att uthyrningen till den del den avser upplåtelse av parkeringsplatser till andra än bostadsrättsinnehavare i föreningen, bl.a. med hänvisning till omfattningen, utgjorde yrkesmässig parkeringsverksamhet och att omsättningen i denna verksamhet var skattepliktig enligt 3 kap. 3 § 1 st. 5 p. ML.

Av förhandsbeskedets motivering framgår bl.a. med hänvisning till en dom i EG-domstolen, C-173/88 Morten Henriksen, att upplåtelse av parkeringsplatser till boende inte kan anses vara undantagen från skatteplikt om inte två förutsättningar är uppfyllda. Dels måste parkeringsplatsen och fastigheten ingå i ett enda fastighetskomplex och dels måste parkeringsupplåtelsen och bostadsupplåtelsen ske av en och samma hyresvärd.

SRN:s förhandsbesked är även tillämpligt på upplåtelse av parkeringsplatser till anställda hos hyresgäst.

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt, men har överklagats av sökanden.

P-böter

Felparkeringsavgifter och kontrollavgifter, som fastighetsägaren tar ut av bilister som felparkerat eller inte erlagt avgift, medför inte skattskyldighet till moms. Detsamma gäller om marken för parkeringsverksamheten är utarrenderad. Den som felparkerat kan inte anses ha beställt någon skattepliktig vara eller tjänst. Det är med andra ord fråga om en sanktionsavgift. Skälet till detta är att sådana avgifter inte anses utgöra vederlag för en tillhandahållen tjänst.

SRN ansåg i ett förhandsbesked 1995-12-11, som fastställdes av RR 1996-12-06 (RÅ 1996 not. 281), att ett parkeringsföretags avdragsrätt för ingående moms inte ska begränsas på grund av uppburna skattefria kontrollavgifter. SRN ansåg att sökandebolagets verksamhet avseende bevakning och kontrollavgifter hade en sådan naturlig anknytning till den övriga verksamheten att fråga var om en enda verksamhet, parkeringsverksamhet. RR anmärkte i målet att frågan om kontrollavgifternas behandling i skattepliktshänseende ej var föremål för prövning.

Förvaltning

Det förekommer att företag åtar sig att för fastighetsägarens räkning sköta och förvalta parkerings- och garageområden. Som enda ersättning härför får företaget behålla uppburna kontrollavgifter, s.k. nollavtal. Företaget tillhandahåller skattepliktiga

förvaltningstjänster åt fastighetsägaren och ska beskattas härför oavsett att hela ersättningen utgörs av uppburna kontrollavgifter.

Trots att innebörden av ett s.k. nollavtal är att någon ersättning inte erhålls direkt av fastighetsägaren och således inte utväxlas mellan denne och företaget ska avräkning ändå göras gentemot fastighetsägaren. Av denna avräkning ska även momsbeloppet framgå. En fastighetsägare som medgivits s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler kan i princip vara berättigad till avdrag för nämnda momsbelopp till den del han är skattskyldig för verksamheten.

För den enskilde bilisten som betalar en kontrollavgift ingår inte någon moms i avgiften annat än som en kostnadskomponent. Någon ingående moms för bilisten kan således inte uppkomma i sådana fall. En faktura från det förvaltande företaget mot fastighetsägaren skulle då kunna se ut enligt följande.

Förvaltning m.m. av

parkeringsplatser	200 000 kr
moms 25 %	+ 50 000 kr
Totalt	250 000 kr

Avgår för perioden uppburna

kontrollavgifter ./ 250 000 kr

Att betala 0 kr

20.3.6 Hamn och flygplats

3 kap. 3 § 1 st 6 p. ML

Från skattefriheten enligt 3 kap. 3 § 1 st. 6 p. ML undantas även upplåtelse för fartyg eller luftfartyg av hamn eller flygplats. Bestämmelsen har ersatt 1 § förordningen (1968:616) om skattskyldighet till moms för hamn- och flygplatsverksamhet såvitt avser upplåtelse för fartyg och luftfartyg. Skatteplikten har utsträckts till att gälla inte bara verksamhet som bedrivs i handelshamn utan även annan hamnrörelse. Tidigare omfattade skatteplikten endast trafikplats som drevs av Luftfartsverket eller kommun. Denna begränsning har numera upphört. Skatteplikten för upplåtelse av flygplats avsåg redan tidigare upplåtelse av bana för landning samt upplåtelse av mark eller hangar för uppställning av plan.

Skatteplikt gäller således för upplåtelse av båtplats i hamn och upplåtelse av flygplats när fråga inte är om sådana fartyg eller luftfartyg för vilka bestämmelserna i 3 kap. 21-22 §§ ML gäller (avser i huvudsak hamn- och flygplatsavgifter för fartyg och flygplan i yrkesmässig trafik), se avsnitt 25.

Av prop. 1989/90:111 s. 198 framgår att den dåvarande gränsdragningen mot upplåtelsen av nyttjanderätt till mark, byggnad o.d. ska bestå (RSV/FB Im 1980:2 angående flygplatsavgift m.m.). Enligt förhandsbeskedet föreligger inte skattskyldighet vid uthyrning mot hyresavtal av "permanenta lokalutrymmen i hangarerna" då en sådan uthyrning utgör en skattefri lokalupplåtelse enligt huvudregeln.

Hamnutrustning

Enligt definitionen av fastighet i 1 kap. 11 § ML utgör industri-tillbehör inte fastighet. Lyftkranar är ett exempel på vad som kan utgöra industritillbehör. I specialmotiveringen till prop. 1989/90:111 s. 198 har anförts att upplåtelse av hamnutrustning såsom kranar och dylikt i allmänhet inte är att anse som upplåtelse av fastighet.

Jämför vad som sägs om upplåtelse av uppläggningsplats för båtar m.m. i avsnitt 20.2.2.

Båtplatser i marina som upplåts för fritidsbåtar utgör enligt aktuell bestämmelse i 3 kap. 3 § ML skattepliktig omsättning.

Det förekommer att båtplatsupplåtare i samband med båtplatsen också upplåter rätt att disponera byggnad, exempelvis sjöbod. I dessa fall bör en uppdelning av ersättningen göras för att avskilja den skattefria transaktionen – upplåtelse av sjöboden.

I fråga om korttidsupplåtelse av sommarstuga eller dylikt där enstaka båtplats ingår i hyran behöver dock inte båtplatsen lyftas ur och beskattas då den anses utgöra ett underordnat led i den skattefria stugupplåtelsen.

Upplåtelse av båtplats i gästhamn är skattepliktig omsättning. Skattesatsen är 25 %, se avsnitt 14.2.1.

I sammanhanget erinras om att enligt 5 kap. 11 § 1 p. ML anses som en omsättning utomlands upplåtelse av hamnar eller flygplatser till fartyg eller luftfartyg i utrikes trafik. Detta innebär att sådana upplåtelse inte medför skattskyldighet till moms trots att omsättningen i sig är skattepliktig.

20.3.7 Förvaringsbox

3 kap. 3 § 1 st. 7 p. ML

Undantaget omfattar förutom förvaringsbox, även uthyrning av bankfack. I allmänhet torde upplåtelse av förvaringsboxar inte anses som upplåtelse av del av fastighet utan i stället som upplåtelse av lös egendom. I sådant fall blir 3 kap. 2 § 1 st. ML inte tillämpligt.

Uthyrning av bankfack omfattas av skatteplikt genom uteslutning från undantaget avseende bank- och finansieringsverksamhet i 3 kap. 9 § 2 st. ML.

20.3.8 Reklam på fastighet

**3 kap. 3 § 1 st. 8 p.
ML**

Skatteplikten gäller här för särskilda tillhandahållanden av utrymme för reklam eller annonsering. Tidigare krävdes att upplåtaren hade vidtagit särskilda anordningar eller åtgärder för att möjliggöra reklamen som exempelvis särskilda fästanordningar. Detta krav gäller således inte längre.

Vid upplåtelse i flera led av utrymme som är avsett för reklam eller annonsering på fastighet anses skatteplikt föreligga i samtliga led.

20.3.9 Byggnad m.m. för djur

**3 kap. 3 § 1 st. 9 p.
ML**

Upplåtelsen är skattepliktig om djur ska hållas i byggnaden. Det är den faktiska användningen av byggnaden som är avgörande. Vid upplåtelse för djur av mark eller byggnad får skatteplikten anses gälla i samtliga led. Det avgörande är att det av hyreskontrakt eller motsvarande framgår att byggnaden/marken ska användas för djurhållning.

20.3.10 Väg, bro m.m.

**3 kap. 3 § 1 st.
10 p. ML**

Skatteplikt föreligger fr.o.m. den 1 juli 1993 för upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik (se prop. 1992/93:190 s. 13).

**EG-domar:
Vägtull**

EG-domstolens domar i målen C-359/97 Kommissionen mot Storbritannien och Nordirland och C-83/99 Kommissionen mot Spanien, ger uttryck för att omsättning för vilken avgift tas ut i form av s.k. vägtull för tjänster som består i tillhandahållande av vägnät eller delar av vägnät är skattepliktig.

20.3.11 Lokal och anläggning för idrottsutövning

**3 kap. 3 § 1 st.
11 p. ML**

Korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning är inte undantagen från skatteplikt. Bestämmelsen infördes i samband med nya regler för idrottsområdet fr.o.m. 1997 och gäller korttidsupplåtelse av idrottslokaler för sådan idrottsutövning som inte omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 11 a § ML. Kommersiell fastighetsupplåtelse för idrottsutövning (ej bedriven av stat, kommun eller allmännyttig ideell förening) är alltså skattepliktig. Som exempel på skattepliktig korttidsupplåtelse kan nämnas ett aktiebolag som i sin idrottsanläggning, hyr ut en tennisbana vissa timmar per vecka för tennis. Skattesatsen är 6 procent enligt 7 kap. 1 § 3 st. 6 p. ML. För kort-

tidsupplåtelse av idrottslokaler för andra ändamål än idrottsutövning gäller huvudregeln om skattefrihet för lokalupplåtelse i 3 kap. 2 § ML.

Se vidare avsnitt 28 Idrott.

20.3.12 Uthyrning av verksamhetslokal

**3 kap. 3 § 2-4 st.
ML**

SKM kan på fastighetsägares, hyresgästs eller bostadsrättsinnehavares m.fl. begäran besluta om att fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse ska omfattas av skattskyldighet (frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal. Se vidare avsnitt 21. En förutsättning för sådan skattskyldighet är att uthyrningen omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § 2-3 st. ML.