

22 Rörelsearrende, franchising m.m.

22.1 Rörelsearrende

Med utarrendering av rörelse avses vanligen en uthyrning som innefattar upplåtelse av verksamhetslokaler med till en verksamhet hörande anläggningstillgångar, såsom fasta och lösa inventarier samt rättigheten att därmed bedriva verksamhet. Rätt att använda varumärke, firma och dylikt kan också ingå i upplåtelsen. Ett avtal om rörelsearrende torde på grund av lokalupplåtelsen i första hand få anses utgöra ett hyresavtal (se bl.a. NJA 1949:39). Rörelsearrenden kan därför, om inte något annat framgår än att det är fråga om en lokalupplåtelse, vara undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § 1 st. ML. Vid rörelsearrenden får man som skattepliktig omsättning särskilt redovisa ersättning för hyra av inventarier, upplåtelse av rättigheter och annat som inte utgör ett underordnat led i fastighetsupplåtelsen. Lokaldelen i ett rörelsearrende utgör dock alltid en sådan fastighetsupplåtelse som, om inte annat följer av 3 kap. 3 § 2 st. ML jfr med 9 kap. 1 § ML (frivillig skattskyldighet), inte medför skattskyldighet. (Se förhandsbesked och kammarrättsdom under avsnitt 22.2 nedan.) Skattskyldighet för uthyrning av lokal som ingår i rörelsearrende kan därför endast föreligga efter beslut om frivillig skattskyldighet. Normalt bör ersättningen vid rörelsearrende delas upp på ersättning för lokalupplåtelse och annat.

22.2 Franchising

Franchising kan enkelt beskrivas som ett system för marknadsföring av varor och tjänster, i vilket ett företag, franchisegivaren, genom kontrakt till sig knyter ett antal andra företag, franchisetagare, vilka utåt mot kundkretsen ifråga om sortiment, varumärken, inredning av lokaler m.m. framträder enhetligt. Franchisetagarna ges service i skilda former av franchisegivaren och förbinder sig att av denne köpa vissa

varor och tjänster samt att bedriva verksamheten enligt angivna riktlinjer. I vissa fall tillhandahåller franchisegivaren också verksamhetslokaler åt franchisetagarna. Exempel på områden där franchising förekommer är bensinstationer, snabbmatsrestauranger, detaljhandel och fastighetsförmedling.

Upplåtelse av rätten att använda varumärke, reklammaterial m.m. och serviceåtaganden innebär för franchisegivaren skattepliktig omsättning av tjänster. Omfattar franchiseavtalet även upplåtelse av verksamhetslokaler föreligger en situation som är direkt jämförbar med rörelsearrende enligt ovan. Det innebär bl.a. att skattskyldighet för uthyrning av lokaler endast föreligger efter särskilt beslut om frivillig skattskyldighet för uthyraren. Detta framgår även av dom 1997-10-17, mål nr 7705-1996, KR i Göteborg. Utöver frågan om skattskyldighet för fastighetsupplåtelse belyser domen också vad som kan betraktas som egen användning respektive vidareuthyrning av lokal. Upplåtaren (bolaget) hävdade att äganderätten till de varor som stod uppställda i de lokaler som disponerades gemensamt av bolaget och franchisetagarna i sin helhet tillkom bolaget. Detta skulle medföra att bolaget, som tecknat kontrakt med fastighetsägaren, bedrev momspliktig verksamhet i lokalerna. Enligt KR:s mening gav en tolkning av de franchiseavtal som ingåtts och omständigheterna i övrigt inte utrymme för en annan bedömning än att lokalerna skulle anses helt vidareuthyrda till franchisetagarna och att upplåtaren inte bedrev egen momspliktig verksamhet i dessa lokaler.

SRN har i förhandsbesked avseende dels franchising (förhandsbesked 1992-07-10) och dels arrende av en bensinstation (förhandsbesked 1994-11-17) uttalat att ersättning för upplåtelse av lokaler ska redovisas separat från andra ersättningar vid rörelsearrende och vid franchising. Motiveringen var att det är fråga om klart avskiljbara prestationer. En delningsprincip ska alltså tillämpas enligt förhandsbeskeden. Den innebär, vilket bör gälla vare sig frivillig skattskyldighet avseende lokalupplåtelsen har medgivits eller ej, att ersättningen normalt ska delas upp i lokalhyra samt hyra av inventarier, rättigheter m.m.

22.3 Uthyrning av arbetsplatser m.m.

Möblerade kontorsrum

Uthyrning av arbetsplatser åt näringsidkare, upplåtelse av försäljningsrätter inom en viss anläggning m.m. innefattar vanligen en hyresrätt eller annan liknande rättighet till fastighet. Det innebär att delningsprincipen eller huvudsaklighets-

principen bör tillämpas beroende på förhållandena i det enskilda fallet. Exempel på sådana upplåtelser är uthyrning av en viss golvyta i en galleria med tillgång till gemensam service eller en egen arbetsplats i ett kontorshotell.

SRN har i ett förhandsbesked 2002-01-08 prövat om tillhandahållande av möblerade och utrustade kontorsrum med ett grundutbud av kontorstjänster i sin helhet ska hänföras till skattefri fastighetsupplåtelse. Enligt avtalet hade kunden inte tillgång till ett visst rum utan kunde tilldelas annan arbetsplats. I grundutbudet ingick tillgång till bl.a. egen telefon, receptionstjänster, fotokopieringsmöjligheter och tillgång till IT-nätverk. Genom separat beställning kunde särskilda kontorstjänster erhållas. Nämnden uttalade att övervägande skäl talade för att avtalet utgjorde ett hyresavtal och att de tjänster som ingick inte i sig efterfrågades av kunden. Dessa tjänster framstod som underordnade upplåtelsen av kontorsrummen. Tillhandahållandet ansågs därför i sin helhet vara en inte skattepliktig nyttjanderätt till fastighet.

**Tillgång till
särskild
utrustning**

Om däremot rätten att använda sig av särskild utrustning är det väsentliga i uthyrningen kan tillträdet till lokalen framstå som ett så underordnat led i upplåtelsen att omsättningen i sin helhet blir skattepliktig. I förhandsbesked 2004-06-15 har tillhandahållande av s.k. "Sidewalk Workstations" ansetts utgöra omsättning av en sådan tjänst som omfattas av skatteplikt. Mot en avgift fick kunden en viss plats och tillgång till en användarkod för uppkoppling mot Internet. Enligt nämndens mening var tillhandahållandet av fastighetsutrymmet med visst möblemang underordnat och endast ett medel för att på bästa sätt tillhandahålla kunden en arbetsplats med Internet-uppkoppling. Förhandsbeskedet är överklagat.

Motsvarande kan var fallet t.ex. vid upplåtelse av utrustad arbetsplats i verkstad, eller av inspelningsstudio och vid uthyrning av frisörstolar (arbetsplatser) i en frisersalong.